Die Pflichten des Aufsichtsrats bei der Bilanzprüfung

Inaugural-Dissertation

zur Erlangung der Doktorwürde
der Rechtswissenschaftlichen Fakultät
der Johann Wolfgang Goethe-Universität
zu Frankfurt am Main

vorgelegt von

Emil Secherling
Referendar
aus Frankfurt am Main

1934

I. Referent: Professor Dr. August Saenger.

II. Referent: Professor Dr. Friedrich Klausing.

Tag der mündlichen Prüfung: 22. Juni 1934.

R. UNIV.
BIBLIOTHEEK
LEIDEN

Inhaltsverzeichnis.

Seite

Einleitung 5
§ 1. Fragestellung 5

Erster Abschnitt: Die erforderlichen Prüfungshandlungen 6
§ 2. Uebersicht über die bisher vertretenen Ansichten .. 6
§ 3. Einleitung zur Begründung der eigenen Ansicht 9
§ 4. Die Anwendung der §§ 157 BGB. und 249 Abs. 1 HGB. zur Ermittlung des Umfangs der Prüfungspflichten 10
§ 5. Art und Umfang der von den Bilanzunterlagen zu nehmenden Stichproben 17
§ 6. Förderung der Bilanzprüfung durch Einsicht in die Steuerbilanz und den etwa vorliegenden Bericht des Buch- und Betriebsprüfungsdienstes, sowie durch Teilnahme an der etwa stattfindenden „Schlußbesprechung“ 25
§ 7. Ergebnis der Untersuchungen des ersten Abschnitts.. 35

Zweiter Abschnitt: Zulässigkeit der Arbeitsteilung. Bildung von Ausschüssen. Haftung 36
§ 8. Uebersicht über die bisher vertretenen Ansichten .. 36
§ 9. Auslegung der zwischen den einzelnen Aufsichtsratsmitgliedern und der Aktiengesellschaft bestehenden Rechtsverhältnisse nach den Grundsätzen des § 157 BGB. Auslegung des Begriffs der Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmanns 40
§ 10. Das Maß der von den Aufsichtsratsmitgliedern mitzubringenden Vorkenntnisse. Folgerungen 48

Dritter Abschnitt: Prüfungstätigkeit und Verantwortlichkeit der nur die Kenntnisse von Durchschnittsgeschäftsmännern besitzenden Aufsichtsratsmitglieder einer nicht der Pflichtrevision unterliegenden Aktiengesellschaft 55
§ 11. Verpflichtung zur Inanspruchnahme eines Bilanzsachverständigen 55
§ 12. Haftung für Verschulden des Bilanzsachverständigen 57

Vierter Abschnitt: Prüfungstätigkeit und Verantwortlichkeit der nur die Kenntnisse von Durchschnittsgeschäftsmännern besitzenden Aufsichtsratsmitglieder einer der Pflichtrevision unterliegenden Aktiengesellschaft 66
§ 13. Die gesetzlichen Bestimmungen 66
§ 14. Uebersicht über die verschiedenen Lehrmeinungen .. 67
§ 15. Begründung der eigenen Ansicht 67

Verzeichnis der benutzten Schriften 72

Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41547409_0021

Einleitung.

§ 1: Fragestellung.

Die in letzter Zeit erfolgten Zusammenbrüche zahlreicher Aktiengesellschaften, insbesondere die Vorfälle bei der Favag und Nordwolle AG. haben dazu geführt, daß sich Schriftum und vor allem die öffentliche Meinung wieder eifrig mit der Frage der Haftung des Aufsichtsrates für Versehen bei der Bilanzprüfung befaßt haben. In vielen Fällen, auch bei der Favag und Nordwolle, hat es sich herausgestellt, daß die vom Vorstand aufgestellten und von der Generalversammlung genehmigten Bilanzen schon jahrelang unrichtig waren. Der plötzliche und überraschende Zusammenbruch hat zahlreiche Existenzen vernichtet und die deutsche Volkswirtschaft aufs schwerste geschädigt.

Natürlich versuchte man meistens, den Aufsichtsrat als das Ueberwachungsorgan der Aktiengesellschaft für alles Geschehene verantwortlich zu machen. Regreßprozesse gegen die Mitglieder des Aufsichtsrates wegen Vernachlässigung der Bilanzprüfungs- und Ueberwachungspflicht waren an der Tagesordnung. Unter dem Druck der öffentlichen Meinung sah sich der Reichspräsident veranlaßt, am 19. 9. 31 im Wege der Notverordnung den Teil des Entwurfs zu einem neuen Aktiengesetz in Kraft zu setzen, der die Bilanzprüfung durch unabhängige, besonders vorgebildete Bilanzprüfer vorschreibt.

Ueber den Umfang der Prüfungspflichten und über die Haftung der einzelnen Aufsichtsratsmitglieder herrscht auch heute noch Streit. Teilweise werden viel zu weitgehende, teilweise auch viel zu geringe Anforderungen an die Prüfungstätigkeit des Aufsichtsrats gestellt. Wenig geklärt sind die für Regreßprozesse so wichtigen Fragen, ob und inwieweit die einzelnen Aufsichtsratsmitglieder für Versehen ihrer Amtsgenossen, des freiwillig zugezogenen Bilanzsachverständigen oder des Pflichtprüfers haften. Eine Untersuchung dieser Fragen im Rahmen einer Dissertation ist daher gerechtfertigt.

Die Arbeit ist in vier Abschnitte geteilt, deren Inhalt sich aus folgender Uebersicht ergibt:

Erster Abschnitt: Ist der Aufsichtsrat zu einer lückenlosen Prüfung sämtlicher Bilanzunterlagen verpflichtet, oder genügt er seiner Prüfungspflicht durch Vornahme von Stichproben? Wieweit ist diese Stichprobenprüfung gegebenenfalls durchzuführen? Welche Prüfungshandlungen sind erforderlich?

Zweiter Abschnitt: Ist eine Verteilung der vorzunehmenden Prüfungshandlungen auf die einzelnen Aufsichtsratsmitglieder zulässig? Ist die Bildung eines Bilanzausschusses innerhalb des Aufsichtsrates erlaubt? Inwieweit haften die einzelnen Aufsichtsratsmitglieder für Versehen ihrer Amtsgenossen?

Dritter Abschnitt: Ist die Zuziehung eines Bilanzsachverständigen erlaubt? Welche Tätigkeit haben in diesem Fall die einzelnen Aufsichtsratsmitglieder zu entfalten und inwieweit haften sie für Versehen des Bilanzsachverständigen?

Vierter Abschnitt: Welche Prüfungshandlungen haben die Aufsichtsratsmitglieder einer der Pflichtprüfung unterliegenden Aktiengesellschaft vorzunehmen? Inwieweit haften sie für Versehen der Pflichtprüfer?

Erster Abschnitt:

Die erforderlichen Prüfungshandlungen.

§ 2: Uebersicht über die bisher vertretenen Ansichten.

Betrachtet man die gesetzlichen Bestimmungen, die sich auf die Bilanzprüfungspflicht des Aufsichtsrats beziehen, so erscheint es allerdings auf den ersten Blick verständlich, daß in Schrifttum und Rechtsprechung über Art und Umfang der vorzunehmenden Prüfungshandlungen Streit besteht.

Die grundlegende Vorschrift des § 246 Abs. 1, S. 5 HGB. sagt ganz allgemein ohne nähere Umgrenzung: „Der Aufsichtsrat hat die Bilanzen zu prüfen". Die Bestimmungen der §§ 262 b Abs. 2 und 4 und 262 e Abs. 2 und 3, die zudem nur für Aktiengesellschaften mit einem Grundkapital von RM. 500 000.— und darüber gelten,[1]) enthalten keine Angaben über Art und Umfang der vorzunehmenden Prüfungshandlungen. Schrifttum und Rechtsprechung haben daher versucht, durch Auslegung des Begriffs der Bilanzprüfung (§ 246 Abs. 1, S. 5 HGB.), sowie des Begriffs der Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmanns, welche nach § 249 Abs. 1 HGB. die Mitglieder des Aufsichtsrats bei Erfüllung ihrer Obliegenheiten anzuwenden haben, den Inhalt der Prüfungspflichten zu bestimmen.

Um einen Ueberblick darüber zu geben, zu welchen abweichenden Ergebnissen die verschiedenartige Auslegung der Begriffe der Bilanzprüfung und der Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmanns geführt hat, werden zunächst unter kurzer Hervorhebung ihrer Mängel die im Schrifttum vertretenen Ansichten wiedergegeben, die sich mit den im ersten Abschnitt der Arbeit zu behandelnden Fragen befassen. Im Anschluß hieran wird die eigene Meinung entwickelt.

Eine lückenlose Prüfung der Bilanzunterlagen wird von dem der Regierung nahestehenden Verfasser eines im Reichsanzeiger vom 4. 10. 1910 erschienenen Artikels: „Bilanzrevisionen in Aktiengesellschaften" verlangt.[2]) In diesem Artikel wird die Ansicht vertreten, daß der Aufsichtsrat die Pflicht zur Prüfung der Bilanz nur erfüllen könne, wenn er von dem Recht, die Bücher und Schriften der Gesellschaft einzusehen, den uneingeschränktesten Gebrauch mache. Eine Prüfung der Bilanz sei nur möglich durch Prüfung sämtlicher Einzelheiten des abgelaufenen Geschäftsjahres, die zu den Ziffern der Bilanz geführt hätten. Eine Prüfung der Bilanzziffern setze eine Prüfung sämtlicher Schriftstücke und sämtlicher Buchungen voraus, aus denen die Ziffern der Endbilanz hervorgegangen seien. Der Aufsichtsrat habe seine Prüfungspflicht nur erfüllt, wenn seine Prüfung, bei den Belegen einsetzend, sich auf sämtliche Einzelvorgänge des abgelaufenen Geschäftsjahres erstreckt habe. Dies folge

---

[1]) Erste Verordnung zur Durchführung der aktienrechtlichen Vorschriften der Verordnung des Reichspräsidenten über Aktienrecht, Bankenaufsicht und über eine Steueramnestie vom 15. 12. 31: Art. 3 und zweite Verordnung vom 20. 12. 32: Art. 3.

[2]) vgl. hierzu die Angriffe Lansburgh's, S. 985/86.

auch schon daraus, daß § 249 Abs. 1 HGB. den Mitgliedern des Aufsichtsrats bei Erfüllung ihrer Obliegenheiten die Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmanns zur Pflicht mache. Die Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmanns könne sich auf keinen Fall mit einer Stichprobenprüfung begnügen.

Wer auch nur die geringsten praktischen Erfahrungen hat, muß ohne weiteres zugeben, daß der Aufsichtsrat unmöglich in der Lage ist, die vom Verfasser des im Reichsanzeiger erschienenen Artikels geforderten Prüfungshandlungen vorzunehmen. Die Zahl der Betriebsangestellten, welche Buchungen vornehmen, ist immer wesentlich höher als die Zahl der Aufsichtsratsmitglieder. Selbst wenn jedes Aufsichtsratsmitglied schon während des ganzen Jahres in der oben angegebenen Weise prüfen würde, wäre es gänzlich ausgeschlossen, daß jede einzelne Buchung untersucht werden könnte. Buchungen, die beispielsweise von mehreren hundert Personen vorgenommen werden, können nicht in allen Einzelheiten von den wenigen Aufsichtsratsmitgliedern nachgeprüft werden.

Da nicht anzunehmen ist, daß das Gesetz dem Aufsichtsrat eine unmögliche Leistung zumutet, muß die im Reichsanzeiger vertretene Ansicht auf unrichtiger Auslegung des Gesetzes beruhen.[1])

Die Ausführungen im Reichsanzeiger wenden sich zwar mit allem Nachdruck gegen die Zulässigkeit einer Bilanzprüfung „mit Hilfe sogenannter Stichproben". Sieht man jedoch genauer hin, so erkennt man, daß auch hier nur eine Stichprobenprüfung verlangt wird, die sich allerdings durch eine ungeheure Anzahl von Stichproben auszeichnet. Dies läßt sich leicht an folgendem Beispiel beweisen, das mir aus meiner eigenen praktischen Tätigkeit bekannt ist.

Meine Firma hatte in einer größeren Stadt Deutschlands zwei Kunden, deren Firmenbezeichnungen einander ähnlich waren. Sie unterschieden sich nur durch Vornamen und Bonität. Beide Kunden hatten größere Abschlüsse laufen, jedoch war Anweisung erteilt, an den kreditunwürdigen Kunden nichts zu liefern. Trotzdem erhielt durch ein Versehen der Versandabteilung der kreditunwürdige Kunde eine Expreß-Sendung, die für den kreditwürdigen Kunden bestimmt und in Rechnung gestellt war. Die Rechnung lag der Sendung bei. Erst als nach Monaten der kreditwürdige Kunde gemahnt wurde, stellte sich das Versehen heraus.

Hier war also eine Forderung an den kreditwürdigen Kunden nicht entstanden. Sein Kontokorrentkonto war jedoch belastet. Die Forderung an den anderen Kunden war wertlos. Wäre zwischen Absendung der Ware und Entdeckung des Versehens eine Bilanz aufgestellt worden, so wäre eine in Wirklichkeit wertlose Forderung zum Nennwert eingesetzt, der Vermögensstand also unrichtig ausgewiesen worden. Der Verfasser des im Reichsanzeiger erschienenen Artikels würde sich bei seiner „lückenlosen" Prüfung bestimmt damit begnügt haben, festzustellen, ob die in der Bilanz erscheinende Debitorensumme rechnerisch stimmt, ob die einzelnen in dieser Summe enthaltenen Posten auf den Kontokorrentkonten eingetragen sind, würde vielleicht auch noch geprüft haben, ob Rechnungsdurchschläge über diese Beträge vorhanden sind und ob die Ware abgeschickt ist. Selbst wenn die Prüfung so weit gegangen wäre,

[1]) Bauer Zeitschr. 36, S. 70 hält es mit Recht für sittenwidrig, vom Aufsichtsrat die Prüfung sämtlicher Einzelheiten zu verlangen.

hätte im obigen Falle das Versehen nicht entdeckt werden können, da laut Versandbuch die Ware abgeschickt und der Vorname des Empfängers dort nicht verzeichnet war.

An diesem Beispiel sieht man sofort, daß auch eine Prüfung jeder einzelnen Buchung und jedes einzelnen Beleges nicht als lückenlose Prüfung angesehen werden kann. Es wäre hier vielmehr noch zu prüfen gewesen, ob die Ware auch tatsächlich an den Empfänger gelangt war, für den sie bestimmt und in Rechnung gestellt war.

Die im Reichsanzeiger verlangte „lückenlose" Prüfung ist also auch nur eine Stichprobenprüfung, bei der allerdings sehr zahlreiche und weitgehende Stichproben genommen werden. Der Ausdruck „lückenlose" Prüfung wird jedoch auch im betriebswirtschaftlichen Schrifttum für die Art der im Reichsanzeiger verlangten Prüfung gebraucht [1]) und mag daher im Verlauf der folgenden Ausführungen beibehalten werden.

Den viel zu großen und garnicht zu erfüllenden Anforderungen, die vom Verfasser des im Reichsanzeiger erschienenen Artikels an die Prüfungstätigkeit des Aufsichtsrats gestellt werden, stehen die zu geringen Anforderungen gegenüber, mit denen sich insbesondere Tscharmann [2]) begnügen will. Tscharmann verlangt nur, daß der Aufsichtsrat untersucht, ob die Bilanz rechnerisch richtig und den gesetzlichen Vorschriften gemäß aufgestellt ist und ob sie mit den Ergebnissen der Inventur und der sonstigen Abschlüsse übereinstimmt.

Es leuchtet sofort ein, daß auf Grund einer derartig geringen Prüfungstätigkeit sich niemand ein Bild darüber machen kann, ob der Vermögensstand der Aktiengesellschaft in der Bilanz richtig wiedergegeben ist. Erfahrungsgemäß entspricht auch eine verschleierte Bilanz äußerlich den gesetzlichen Vorschriften. Sogar die Bilanzziffern stimmen regelmäßig in derartigen Fällen mit den Endziffern des Hauptbuches und der Inventur überein. Etwaige Fehlerquellen liegen tiefer und werden durch eine so oberflächliche Prüfung nicht entdeckt. Die Tätigkeit, die Tscharmann vom Aufsichtsrat verlangt, läßt sich überhaupt nicht mehr als Bilanzprüfung bezeichnen. Auch die Meinung Tscharmanns beruht auf unrichtiger Auslegung des Gesetzes.

Die übrigen Ansichten lassen sich in zwei Gruppen teilen. Die Vertreter der einen Gruppe stehen auf dem Standpunkt, § 246 Abs. 1, S. 5 HGB. lege dem Aufsichtsrat einfach unerfüllbare Pflichten auf.[3]) Teilweise wird daher der Vorschlag gemacht, diesen Paragraphen einschränkend auszulegen,[4]) teilweise wird vorgeschlagen, den Aufsichtsrat von der Pflicht, Bücher, Schriften und Bestände einzusehen, zu entbinden und diese Pflichten nach englischem Vorbild auf einen besonderen Bücherrevisor zu übertragen.[5]) Die zweite

[1]) vgl. Voß Hdb., S. 205.
[2]) S. 22/23; ähnlich auch Küntzel, S. 44.
[3]) Hecht S. 271; Bauer, Zeitschr. 36, S. 36; Stier-Somlo S. 55, der von einem Zwiespalt zwischen dem bestehenden Gesetz und der Unmöglichkeit seiner Ausführung spricht; vgl. Entwurf, S. 100; Enquête, S. 65; Pinner, JW. 1930, S. 3679.
[4]) Bauer Zeitschr. 36, S. 36; Entwurf, S. 100.
[5]) Hecht S. 271; Pinner, JW. 1930, S. 3679.

Gruppe sieht derartige Schwierigkeiten nicht.[1]) Sie gelangt vorwiegend durch Auslegung des Begriffs der Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmanns zu annehmbaren Ergebnissen, denen fast in vollem Umfang beizutreten ist.

§ 3: Einleitung zur Begründung der eigenen Ansicht.

Bei der nun folgenden Darstellung der eigenen Meinung ergibt sich, daß die an die Prüfungstätigkeit des Aufsichtsrats zu stellenden Anforderungen im allgemeinen den Anforderungen gleichen, die von der Rechtsprechung und dem größten Teil des Schrifttums entweder mit mangelhafter oder überhaupt ohne Begründung gestellt werden. Auch hier wird die Ansicht vertreten, daß der Aufsichtsrat — wenn nicht besondere Verdachtsumstände vorliegen — die Bilanzunterlagen nur durch Stichproben zu prüfen braucht. Die wesentliche Abweichung der hier vertretenen Meinung von den übrigen Ansichten sei jedoch jetzt schon erwähnt:

Es wird verlangt, daß der Aufsichtsrat zum Zwecke der Bilanzprüfung die Ansätze der Steuerbilanz mit denen der Handelsbilanz vergleicht, daß er einen etwa vorliegenden Buchprüfungsbericht des Buch- und Betriebsprüfungsdienstes einsieht und daß er an der zwischen Vorstand und den Buchprüfern etwa stattfindenden „Schlußbesprechung" teilnimmt. Ob dies durch alle oder nur durch einzelne Aufsichtsratmitglieder zu geschehen hat, wird später noch dargelegt werden.

In den jetzt folgenden Ausführungen wird zunächst der Umfang der Prüfungspflichten eines Aufsichtsratsmitgliedes für den fingierten Fall festgestellt, daß der Aufsichtsrat:

1. nur aus einem Mitglied besteht, und
2. dieses Mitglied die Kenntnisse eines Bilanzsachverständigen besitzt.

Diesen fingierten Fall zum Ausgangspunkt der Untersuchung zu machen, ist aus folgenden Gründen erforderlich. Die weiteren Darlegungen über den Umfang der Prüfungspflichten des Aufsichtsratsmitgliedes in dem fingierten Fall werden ergeben, daß dieses einzelne Aufsichtsratsmitglied nicht zur Vornahme beliebig vieler Prüfungshandlungen verpflichtet ist, sondern daß es, insbesondere mit Rücksicht auf die mit der Prüfung verbundene Betriebsstörung, nur eine ganz bestimmte Zahl von Prüfungshandlungen vorzunehmen braucht. Hieraus folgt dann, wie später noch gezeigt wird, daß grundsätzlich der Umfang der vorzunehmenden Prüfungshandlungen ohne Rücksicht auf die Zahl der Aufsichtsratsmitglieder der gleiche bleibt.

Von dem fingierten Fall wird einmal deswegen ausgegangen, um zur Vorbereitung der späteren Untersuchungen darzutun, daß der lediglich aus einem Mitglied bestehende Aufsichtsrat nur eine ganz bestimmte Zahl von Prüfungshandlungen vorzunehmen braucht. Gleichzeitig wird damit auch die Frage beantwortet, ob Stichprobenprüfung erlaubt ist und welche Prüfungshandlungen vorzunehmen sind. Hierbei lassen sich die von Schrifttum und Rechtsprechung über

---

[1]) v. Falkenhausen S. 439 ff.; Goldschmit Aufsichtsrat, S. 175; Staub-Pinner, § 246 Einl. II und Anmerkung 8; Fischer in Ehrenb. Hdb., S. 250; Schmalenbach S. 280; vgl. Calmes, S. 433; RG. in Holdheim 13, S. 136 und in Zeitschr. f. d. Treuh. W. 1930, S. 192; RG. 93, S. 339.

die Art der Stichprobenprüfung durch den Gesamtaufsichtsrat aufgestellten Grundsätze verwerten.

Im Laufe der Untersuchung wird sich weiter ergeben, daß zur Bilanzprüfung grundsätzlich die Kenntnisse eines Bilanzsachverständigen erforderlich sind. Um nicht schon hier auf die in den Abschnitten 2 bis 4 behandelten Fragen eingehen zu müssen, ob diese Kenntnisse von den Aufsichtsratsmitgliedern verlangt werden können, ob die Aufsichtsratsmitglieder einen Bilanzsachverständigen zuziehen dürfen und inwieweit sie für dessen Versehen haften, wird daher in dem fingierten Fall unterstellt, daß das einzelne Aufsichtsratsmitglied auch die Kenntnisse eines Bilanzsachverständigen besitzt. Diese Unterstellung bietet ferner den Vorteil, daß sich bei der kommenden Untersuchung die Grundsätze verwerten lassen, die in Schrifttum und Rechtsprechung für die Pflichten eines zur Bilanzprüfung zugezogenen Bilanzsachverständigen aufgestellt worden sind.

§ 4: Die Anwendung der §§ 157 BGB. und 249 Abs. 1 HGB. zur Ermittlung des Umfangs der Prüfungspflichten.

Das Handelsgesetzbuch gibt lediglich in § 249 Abs. 1 einen Anhaltspunkt für den Umfang der Prüfungspflichten. Es schreibt dort vor: „Die Mitglieder des Aufsichtsrats haben bei der Erfüllung ihrer Obliegenheiten die Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmanns anzuwenden". Im Schrifttum wird mehrfach die Ansicht vertreten, daß sich der Umfang der Prüfungspflichten allein durch Auslegung des Begriffs der Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmanns gewinnen lasse.[1])

Dieser Ansicht wäre nur dann beizutreten, wenn sich die Pflichten der Aufsichtsratsmitglieder in den Sorgfaltspflichten des § 249 Abs. 1 HGB. erschöpfen würden. Letzteres ist nicht der Fall. Zwar ist es richtig, daß die Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmanns dem Aufsichtsratsmitglied die Pflicht zu einem bestimmten Verhalten auferlegt.[2]) Wie darzulegen ist, bestehen jedoch neben den durch die Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmanns gebotenen Pflichten noch weitere Pflichten, deren Umfang sich nur durch eine nach § 157 BGB. (direkt oder entsprechend) vorzunehmende Auslegung des zwischen dem einzelnen Aufsichtsratsmitglied und der Aktiengesellschaft bestehenden Rechtsverhältnisses gewinnen läßt.

Die Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmannes gibt nur an, welche Prüfungshandlungen das einzelne Aufsichtsratsmitglied persönlich vorzunehmen hat. Läßt es diese von anderen Personen ausführen, so liegt eine nach § 246 Abs. 4 HGB. unzulässige Uebertragung von Obliegenheiten vor. Die Auslegung des zwischen Aufsichtsratsmitglied und Aktiengesellschaft bestehenden Rechtsverhältnisses beantwortet dagegen die Frage, welche — persönlich oder durch andere — vorzunehmenden Prüfungshandlungen vom Aufsichtsratsmitglied überhaupt verlangt werden können und inwieweit demnach die Tätigkeit anderer Personen, z. B. die einer um

---

[1]) so ausdrücklich v. Falkenhausen S. 440; vgl. Staub-Pinner, § 246 Einl. II; Reichsanzeiger a. a. O.

[2]) vgl. Hoffmann S. 117; Wertheimer S. 35: Sorgfaltspflicht ist nicht nur Verpflichtung zu einer Qualität des Verhaltens, sondern sie schließt unter Umständen auch die Verpflichtung zur Vornahme bestimmter Handlungen in sich.

Auskunft über die Bonität eines Debitoren befragten Auskunftei oder, wie in den Abschnitten 2 bis 4 noch zu untersuchen ist, die Tätigkeit anderer Aufsichtsratsmitglieder bezw. die des zugezogenen Bilanzsachverständigen oder Pflichtprüfers als die Tätigkeit von Erfüllungsgehilfen zu betrachten ist — Dies bedarf näherer Darlegung.

Nach § 278 BGB. hat der Schuldner ein Verschulden der Personen, deren er sich zur Erfüllung seiner Verbindlichkeit bedient, in gleichem Umfange zu vertreten wie eigenes Verschulden. § 278 BGB. begründet also eine Haftung für fremdes Verschulden bei eigener Schuldlosigkeit. Eigene Schuldlosigkeit liegt vor, wenn der Schuldner die Pflichten erfüllt, die ihm die im Verkehr erforderliche Sorgfalt auferlegt (§ 276 BGB.). Das Gesetz geht also im § 278 BGB. davon aus, daß außer diesen Sorgfaltspflichten, für deren Verletzung der Schuldner nach § 276 BGB. haftbar ist, noch weitere Pflichten bestehen, die der Schuldner durch andere Personen erfüllen lassen kann. Für Verletzung dieser letzteren Pflichten durch andere soll der Schuldner nach § 278 BGB. auch dann haften, wenn er selbst seine Sorgfaltspflichten erfüllt hat. Der Umfang der Schuldnerverpflichtungen läßt sich also niemals durch Auslegung des Begriffs der im Verkehr erforderlichen Sorgfalt ermitteln. Dieser Begriff gibt nur an, welche Pflichten der Schuldner persönlich zu erfüllen hat. Zur Verdeutlichung der vorstehenden Ausführung diene folgendes, der Entscheidung des Reichsgerichts, Bd. 64, S. 232 entnommenes Beispiel: Danach ist der Inhaber eines Krankenhauses grundsätzlich nicht verpflichtet, seine Patienten selbst zu behandeln. Er hat die im Verkehr erforderliche Sorgfalt angewendet, wenn er sein Personal sorgfältig ausgewählt und überwacht hat. Trotzdem haftet er für ein etwaiges Versehen seiner Aerzte, weil die Behandlung der Patienten auch noch zu seinen Vertragspflichten gehört, die er allerdings durch die Aerzte erfüllen lassen kann. — Die dem Krankenhausinhaber durch § 276 BGB. auferlegte Pflicht geht demnach nur dahin, sein Personal sorgfältig auszuwählen und zu überwachen.

Der Umfang der gesamten Schuldnerverpflichtungen läßt sich also nur durch eine nach § 157 BGB. vorzunehmende Auslegung des zwischen Schuldner und Gläubiger geschlossenen Vertrages ermitteln.[1])

---

[1]) ebenso: Homburger AR. und Bp., S. 127 und KG. in Zeitschr. f. Treuh. W. 1930, S. 195: der Pflichtenkreis der deutschen Bilanzprüfer ist nach Treu und Glauben und der Verkehrssitte zu ermitteln; RG. JW. 1914, S. 756; Planck § 278, Anm. 2 b; vgl. jedoch RG. 76, S. 186: das RG. führt dort aus, daß der Vormund der im Verkehr erforderlichen Sorgfalt (§ 276 BGB.) genüge, wenn er den mit der Führung des kaufmännischen Betriebes seines Mündels zu beauftragenden Dritten gewissenhaft auswähle und es demnächst an seiner gewissenhaften Ueberwachung nicht fehlen lasse. Der Dritte sei daher nicht als Erfüllungsgehilfe anzusehen. — Wie aus obigen Darlegungen hervorgeht, ist die im Ergebnis richtige Entscheidung mit dieser Begründung nicht zu halten. Aus § 276 BGB. kann nicht entnommen werden, ob die Tätigkeit des Dritten nicht an sich zum Pflichtenkreis des Vormunds gehört. Die Entscheidung wird jedoch von der weiterhin und zwar nur beiläufig angestellten Erwägung getragen, es sei „eine in die Augen springende Unbilligkeit, wollte man

Der Begriff der Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmanns stellt nur eine Gruppe innerhalb des Begriffs der im Verkehr erforderlichen Sorgfalt dar. Aus den bisherigen Ausführungen folgt demnach, daß durch Auslegung des Begriffs der Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmanns lediglich Art und Umfang der von dem Aufsichtsratsmitglied persönlich vorzunehmenden Prüfungshandlungen ermittelt werden kann.

Es ist eben gezeigt worden, daß sich der Umfang der gesamten Schuldnerverpflichtungen nur durch eine nach § 157 BGB. vorzunehmende Vertragsauslegung feststellen läßt. Bei den bisherigen Ausführungen ist allerdings davon ausgegangen worden, daß die Schuldnerverpflichtungen einer vertraglichen Grundlage entsprungen sind. Beruht also die Verpflichtung der Aufsichtsratsmitglieder, die Bilanz zu prüfen, auf Vertrag, so ist ohne weiteres klar, daß § 157 BGB. zur Ermittlung des gesamten Umfanges der Prüfungspflichten heranzuziehen ist.[1]) Ist diese Verpflichtung dagegen anderweitig begründet, so bleibt zu prüfen, ob nicht eine entsprechende Anwendung des § 157 BGB. in Frage kommt.

In Schrifttum und Rechtsprechung ist wenig geklärt, worauf die Verpflichtung der Aufsichtsratsmitglieder beruht, die Bilanz zu prüfen, die Geschäftsführung zu überwachen usw. Teilweise wird angenommen, diese Verpflichtungen beruhten nur auf Dienstvertrag oder Auftrag,[2]) teilweise steht man auf dem Standpunkt, sie entständen aus dem sozialrechtlichen Rechtsverhältnis, das durch Uebernahme des Aufsichtsratsamts zwischen Aufsichtsratsmitglied und Aktiengesellschaft begründet wird.[3])

Für die in dieser Arbeit anzustellenden Untersuchungen ist bei dem derzeitigen Stand der Ansichten die Frage, worauf die Verpflichtung des Aufsichtsrats zur Bilanzprüfung beruht, an sich ohne Belang. Die Bestimmung des § 157 BGB. kommt auf jeden Fall auf das zwischen Aufsichtsratsmitglied und der Aktiengesellschaft bestehende Rechtsverhältnis zur Anwendung und zwar, wenn man der ersteren Ansicht folgt direkt, wenn man dagegen der zweiten Ansicht folgt, entsprechend. Obwohl es also streng genommen hier auf die

---

den Vormund aus § 278 auch für Verschulden dieser Personen haftbar machen". — Hier legt also das RG., wenn auch vielleicht unbewußt, das Rechtsverhältnis zwischen Vormund und Mündel nach Treu und Glauben mit Rücksicht auf die Verkehrssitte aus. Weil eine etwaige Haftung für jedes Verschulden des Dritten unbillig und damit wider Treu und Glauben wäre, wird dessen Tätigkeit nicht als die eines Erfüllungsgehilfen des Vormunds angesehen.

[1]) So KG. in Z. f. d. Tr. W. 1930, S. 195 für den Umfang der Prüfungspflichten des Bilanzprüfers.

[2]) Klausing Ges. Recht, S. 729, 722; Staub-Pinner § 243 Anm. 2a; vgl. für Vorstand: Fischer Ehrenb. Hdb., S. 216/17; Müller-Erzbach S. 268; Hachenburg, J. W. 1925, S. 261, Anm. 5.

[3]) Marcuse S. 213; vgl. Molitor S. 47: öffentl.-rechtl. Pflicht; Kronstein S. 130: Bestellung ist einseitiges Rechtsgeschäft auf Unterwerfung, hieraus erwachsen die mit dem Amt verbundenen Pflichten; für Geschäftsführer einer G. m. b. H.: Liebmann-Saenger, § 6 Anm. 4: durch den Bestellungsvertrag übernimmt der Geschäftsführer die Pflichten des Amtes; ebenso für Aufsichtsrat: Horrwitz: Das Recht der Generalversammlung S. 9.

Entscheidung der Streitfrage nicht ankommt, sei doch im folgenden der Vollständigkeit halber kurz hierzu Stellung genommen.

Die herrschende Lehre hat bei dem Amt des Vorstands und des Aufsichtsrats eine Unterscheidung zwischen sozialrechtlichem und individualrechtlichem Rechtsverhältnis herausgebildet. Unter sozialrechtlichem Rechtsverhältnis versteht man den Bestellungsakt, d. h. das Rechtsgeschäft, durch welches die zum Aufsichtsrat vorgesehene Person als Organ in die juristische Person eingegliedert wird. Als individualrechtliches Rechtsverhältnis bezeichnet man den regelmäßig zwischen den Organträgern und der juristischen Person abgeschlossenen Dienstvertrag oder Auftrag.[1])

Nach Fischer und Hachenburg führt diese Unterscheidung dahin, daß zwar ein Minderjähriger ohne Zustimmung seines gesetzlichen Vertreters zum Aufsichtsratsmitglied bestellt, daß er jedoch ohne diese Zustimmung nicht angestellt werden und damit auch nicht die mit dem Amt verbundenen Pflichten übernehmen kann.[2]) Man geht also hier davon aus, daß die mit dem Amt verbundenen Pflichten auf Dienstvertrag oder Auftrag beruhen. Dieser Ansicht ist nicht beizutreten.

Nach § 246 HGB. hat der Aufsichtsrat die Geschäftsführung des Vorstands zu überwachen und die Bilanz zu prüfen. Jeder, der Mitglied des Aufsichtsrats wird, ist also im gleichen Augenblick verpflichtet, die in § 246 HGB. angegebenen Obliegenheiten auszuüben. Das Gesetz macht diese Pflichten nicht vom Bestehen eines Dienstvertrags oder Auftrags abhängig. Sie bestehen also auch dann, wenn ein Dienstvertrag oder Auftrag nicht zustande gekommen ist.[3]) Dies ergibt sich auch aus folgender Ueberlegung. Nach nunmehr unbestrittener Ansicht kann der Konkursverwalter einer Aktiengesellschaft zwar gemäß § 22 KO. den zwischen Aufsichtsratsmitglied und der Aktiengesellschaft geschlossenen Dienstvertrag kündigen. Er ist jedoch nicht in der Lage, auch die Organeigenschaft der Aufsichtsratsmitglieder zu beseitigen.[4]) Obwohl durch die Kündigung der Dienstvertrag aufgelöst wird, hat jedes Aufsichtsratsmitglied immer noch gewisse Pflichten, soweit die allgemeinen Pflichten nicht durch die Besonderheit des Konkurses aufgehoben worden sind. Sie haben z. B. noch die Pflicht, nach § 246 Abs. 2 HGB. eine Generalversammlung einzuberufen, wenn dies im Interesse der Gesellschaft erforderlich ist.[5])

Die Pflichten der Aufsichtsratsmitglieder können also nicht auf Dienstvertrag oder Auftrag beruhen, da sie teilweise auch nach Auflösung dieser Verträge noch bestehen.

---

[1]) vgl. hierzu die auf Seite 12, Anm. 2 und 3 Angegebenen; a. Ansicht Brodmann Akt. Recht § 243 Anm. 6a: Bestellung zum Aufsichtsratsmitglied ist körperschaftlicher Akt, zusammengesetzt aus Wahl und Dienstvertrag.

[2]) Fischer Ehrenb. Hdb. S. 216; Hachenburg JW. 1925, S. 261 Anm. 5 für Geschäftsführer einer G. m. b. H.

[3]) vgl. Brodmann Akt. Recht § 231 Anm. 4a: die Verpflichtung des Vorstands, für Buchführung zu sorgen, steht und fällt nicht mit dem Anstellungsvertrag.

[4]) Jaeger KO. § 22 Anm. 12; Staub-Pinner § 243 Anm. 8; Fischer Ehrenb. Hdb. S. 421; KG. 48, A. 135.

[5]) RG. 81 S. 337.

Im übrigen kommt man zu unhaltbaren Ergebnissen, wenn man annimmt, daß die Pflichten der Aufsichtsratsmitglieder nur auf dem Anstellungsvertrag beruhen. Kronstein weist auf folgendes, allerdings für den Vorstand geltendes Beispiel hin:[1]) „Der Aufsichtsrat als Bestellungsorgan erzählt dem A Unwahrheiten über die Lage der Gesellschaft. A wird Vorstand, merkt den Schwindel und ficht den Vertrag an. Die Folge ist nicht, daß er so behandelt wird, als sei er niemals bestellt, sondern nur niemals angestellt worden. Andernfalls hingen alle auf der Vertretungsmacht des A beruhenden Rechtsgeschäfte völlig in der Luft. Es kann auch nicht so sein, daß das Vorstandmitglied sich der Strafe entziehen kann, indem es anficht, sobald festgestellt ist, daß während seiner Amtszeit Maßnahmen ergriffen worden sind, die einer Bestimmung der Konkursordnung widersprechen."

Was hier für den Vorstand gesagt ist, gilt entsprechend auch für den Aufsichtsrat. Der Aufsichtsrat, der seine Prüfungs- und Ueberwachungspflicht verletzt hat, könnte sich, wenn diese Pflichten n u r auf Dienstvertrag oder Auftrag beruhten, durch Anfechtung dieser Verträge jeder Inanspruchnahme entziehen (Voraussetzung ist natürlich, daß ein Anfechtungsgrund gegeben ist).

Damit ist dargelegt, daß die Pflichten der Aufsichtsratsmitglieder nicht allein auf Dienstvertrag oder Auftrag beruhen können.[2]) Es steht allerdings nichts im Wege, die im Gesetz bestimmten Pflichten auch zum Gegenstand des Dienstvertrags oder Auftrags zu machen.[3]) Da diese Pflichten den Aufsichtsratsmitgliedern auch ohne das Vorhandensein eines Dienstvertrages auferlegt sind, genügt zur Ermittlung des Umfangs der Prüfungspflichten eine nach § 157 BGB. vorzunehmende Auslegung des Dienstvertrags bezw. Auftrags nicht.

Nunmehr ist zu prüfen, ob etwa das durch die „Bestellung" zwischen Aufsichtsratsmitglied und Aktiengesellschaft entstandene Rechtsverhältnis nach § 157 BGB. entsprechend auszulegen ist.

Ueber die Natur dieses Rechtsverhältnisses besteht Streit. Die von Horrwitz vertretene Ansicht, die Bestellung sei ein Vertragsverhältnis, da sie der Annahme durch den Bestellten bedürfe, ist abzulehnen.[4]) Zwischen der Bestellung zum Vorstandsmitglied eines rechtsfähigen Vereins oder einer Aktiengesellschaft oder der Bestellung zum Aufsichtsratsmitglied besteht rechtlich kein Unterschied. Nach § 29 BGB. kann notfalls das Amtsgericht einen Vorstand für den Verein bestellen. Aus der Tatsache, daß die Bestellung auch von einem Gericht ausgehen kann, folgt, daß sie ein einseitiger Akt und die zum Wirksamwerden der Bestellung erforderliche Zustimmung des Bestellten nur Rechtsbedingung, nicht jedoch Annahme eines Vertragsangebots ist.[5]) Das gleiche gilt für die Be-

---

[1]) S. 128.

[2]) RG. JW. 1915, S. 654: mit der Bestellung eines Geschäftsführers einer G. m. b. H. ist möglicherweise jedoch nicht notwendig ein Dienstvertrag verbunden.

[3]) v. Eckartsberg, S. 16.

[4]) Horrwitz: Das Recht der Gen.-Vers., S. 9; vgl. Liebmann-Saenger, § 6, Anm. 4.

[5]) Ennecc.-Nipp., S. 312 Anm. 11; Oertmann, § 26 Anm. 5 b β; vgl. Planck, § 27 Anm. 5.

stellung zum Aufsichtsratsmitglied. Sie entsteht durch das körperschaftliche Rechtsgeschäft der Wahl in Verbindung mit der Zustimmung des Gewählten.[1]) Hierdurch werden dem Aufsichtsratsmitglied die im Gesetz bestimmten Pflichten auferlegt und Befugnisse verliehen. Die aus dem sozialrechtlichen Rechtsverhältnis im einzelnen entspringenden Pflichten können nur durch eine dem § 157 BGB. entsprechende Auslegung dieses Rechtsverhältnisses, sowie durch Auslegung des Begriffs der Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmanns ermittelt werden.[2]) Das gesamte Privatrecht wird von dem im § 157 BGB. zum Ausdruck gekommenen Grundsatz beherrscht. Es bestehen keinerlei im Gebiet des Körperschaftsrechts begründeten Bedenken, den § 157 BGB. entsprechend auf das zwischen Aufsichtsratsmitglied und der Aktiengesellschaft bestehende sozialrechtliche Rechtsverhältnis anzuwenden.

Im folgenden ist also der Begriff der Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmanns, sowie unter entsprechender Anwendung des § 157 BGB. das zwischen dem einzelnen Aufsichtsratsmitglied und der Aktiengesellschaft bestehende sozialrechtliche Rechtsverhältnis insoweit auszulegen, als aus diesem Rechtsverhältnis die Pflicht zur Prüfung der Bilanz erwächst. (Nimmt man an, daß die Pflicht zur Bilanzprüfung durch Dienstvertrag oder Auftrag begründet wird, so wären diese Verträge nach § 157 BGB. auszulegen. Das Ergebnis wäre das gleiche, wie bei einer Auslegung des sozialrechtlichen Rechtsverhältnisses.)

Das sozialrechtliche Rechtsverhältnis ist demnach so auszulegen, wie Treu und Glauben mit Rücksicht auf die Verkehrssitte es erfordern.

Treu und Glauben erfordern die Berücksichtigung der beiderseitigen Interessenlage der Parteien des sozialrechtlichen Rechtsverhältnisses. Auf der einen Seite ist daher zu beachten, daß die Prüfungstätigkeit des Aufsichtsrats nicht Selbstzweck, sondern Mittel zum Zweck ist. Die Aktiengesellschaft soll durch die Erkenntnisse, die der Aufsichtsrat bei seiner Prüfungstätigkeit sammelt, vor Schaden bewahrt und dadurch geschäftlich gefördert werden. Unzulässige oder unzweckmäßige Gewinnausschüttungen sollen vermieden, durch Aufdeckung etwaiger Verfehlungen soll weiterer Schaden abgewendet werden. Vorbedingung zur Erreichung des Prüfungszweckes ist natürlich, daß sich der Aufsichtsrat ein zutreffendes Bild über die Ordnungsmäßigkeit der Bilanz macht. Auf der anderen Seite ist zu berücksichtigen, daß das Gesetz die Tätigkeit des Aufsichtsrats nur als nebenamtliche Tätigkeit betrachtet. An eine nebenamtlich tätige Person sind jedoch wesentlich geringere Anforderungen zu stellen, als an eine hauptamtlich tätige.

Die Gegenüberstellung der beiderseitigen Interessen ergibt, daß das Aufsichtsratsmitglied seine Tätigkeit so einrichten muß, daß die oben erwähnten Vorbedingungen zur Erreichung des Prüfungs-

---

[1]) Klausing Ges. Recht, S. 729, 722.

[2]) Nach Klausing, Ges. Recht, S. 722 kommen die Regeln des BGB. über Rechtsgeschäfte und Verträge insoweit zur Anwendung, als nicht besondere Grundsätze des Körperschaftsrechts entgegenstehen.

zweckes — der Förderung des Unternehmens — bei geringstmöglichster eigener Inanspruchnahme geschaffen werden.[1])

Wie später noch zu zeigen ist, wird der Betrieb durch die Prüfungstätigkeit des Aufsichtsrats mehr oder weniger aufgehalten und gestört. Hierdurch entsteht natürlich ein gewisser Schaden. Da die Prüfung nicht Selbstzweck ist, muß der Prüfungstätigkeit dort eine Grenze gesetzt werden, wo eine Förderung des Unternehmens deshalb nicht mehr zu erwarten ist, weil erfahrungsgemäß der bei weiterer Prüfung wahrscheinlich erwachsende Nutzen von dem durch die Betriebsstörung entstehenden Schaden überwogen wird. Es wäre jedenfalls mit Treu und Glauben nicht vereinbar, wenn die Prüfungstätigkeit über diese Grenze hinaus fortgesetzt und dadurch dem Unternehmen mehr geschadet als genützt würde.[2])

Durch gewisse Prüfungshandlungen, z. B. durch Nachprüfung abgeschlossener Bücher, die in der Buchhaltung nicht mehr gebraucht werden, wird allerdings der Betrieb in keiner Weise gestört und belastet. Gleichwohl kann nicht verlangt werden, daß das Aufsichtsratsmitglied derartige Bücher lückenlos prüft. Wie Schmalenbach mitteilt, stellt sich bei jedem Bilanzsachverständigen an einem bestimmten Punkt ganz von selbst das Gefühl ein: „jetzt ist es genug, jetzt ist alles weitere Revidieren nur eine Formalität".[3]) Es wäre gegen Treu und Glauben, wenn man dem Aufsichtsratsmitglied zumuten würde, über diesen Punkt hinaus noch Prüfungshandlungen vorzunehmen. Die mit weiterer Prüfung verbundene Inanspruchnahme des Aufsichtsratsmitgliedes ließe sich nicht mehr rechtfertigen, da ein Nutzen von dieser Prüfung doch nicht mehr zu erwarten wäre.

Kein vernünftig und wirtschaftlich denkender Geschäftsmann wird Handlungen vornehmen, von denen er sich sagen muß, daß sie seinem Betrieb wahrscheinlich doch keinen Nutzen bringen werden. Gerade für den Geschäftsmann gilt das wirtschaftliche Gebot, mit den geringsten Mitteln den größten Erfolg zu erzielen. Der Begriff der Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmanns liegt jedoch vorwiegend auf wirtschaftlichem Gebiet.[4]) Eine Fortsetzung der Prüfungstätigkeit über die oben bezeichnete Grenze hinaus wäre also auch mit der Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmanns unvereinbar.

Die Grenze, von der ab weitere Prüfungshandlungen nicht mehr vorgenommen zu werden brauchen, weil weiterer Nutzen dann nicht mehr zu erwarten ist, läßt sich bei Berücksichtigung der bisher bei Bilanzprüfungen gemachten Erfahrungen mit ziemlicher Sicherheit bestimmen.[5]) Demnach hat das (einzige) bilanzsachverständige Aufsichtsratsmitglied bei der Bilanzprüfung die bisher auf

---

[1]) Auch das RG. stellt in SA. 47, S. 313 auf den Prüfungszweck ab: „zweckentsprechende Lösung der Aufgabe"; ebenso Voß, Hdb., S. 205; vgl. Horrwitz § 262 e Anm. 3.

[2]) Homburger AR. und Bp., S. 94 weist für den Fall der Bilanzprüfung durch einen Pflichtprüfer darauf hin, daß bei zu großen Anforderungen an dessen Tätigkeit die finanzielle Belastung für den Betrieb untragbar würde.

[3]) Schmalenbach S. 279.

[4]) v. Falkenhausen S. 440.

[5]) Schmalenbach S. 279.

diesem Gebiet gemachten Erfahrungen zu beachten und zu verwerten.

Bilanzprüfungen werden regelmäßig nach den vorstehend entwickelten Gesichtspunkten vorgenommen.[1]) Es ist demnach bei obigen Ausführungen die Verkehrssitte in dem nach § 157 BGB. erforderlichen Maße berücksichtigt.

Die Auslegung des sozialrechtlichen Rechtsverhältnisses nach den Grundsätzen des § 157 BGB., sowie die Auslegung des Begriffs der Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmanns, hat also zu folgendem Leitsatz geführt, auf den sich die weiteren Ausführungen aufbauen: Das (einzige) bilanzsachverständige Aufsichtsratsmitglied ist verpflichtet, unter Berücksichtigung der bisher bei Bilanzprüfungen gemachten Erfahrungen diejenigen Prüfungshandlungen vorzunehmen, die ihm bei geringstmöglicher Belastung des Betriebes das beste Bild über die Ordnungsmäßigkeit der Bilanz verschaffen können.[2])

§ 5: Art und Umfang der von den Bilanzunterlagen zu nehmenden Stichproben.

Im folgenden werden die in der Rechtsprechung und im Schrifttum, insbesondere auch im betriebswirtschaftlichen Schrifttum niedergelegten wesentlichsten Erfahrungen geschildert, die bisher bei Bilanzprüfungen gemacht worden sind. Dabei wird jeweils dargelegt, in welchem Maße der Betrieb durch die Prüfungstätigkeit belastet und das Aufsichtsratsmitglied in Anspruch genommen wird und welcher Nutzen von den einzelnen Prüfungshandlungen zu erwarten ist. Da nur solche Handlungen vorzunehmen sind, die sich trotz der hierdurch entstehenden Belastung des Betriebs und Inanspruchnahme der Aufsichtsratsmitglieder wegen des wahrscheinlich zu erwartenden Nutzens rechtfertigen lassen, ergibt sich gleichzeitig hierbei Art und Umfang der erforderlichen Prüfungshandlungen.

Eine sehr große Gefahr für den Betrieb stellt die Verletzung der Bewertungsvorschriften bei einer Ueberbewertung dar, weil diese zu unzulässigen Gewinnausschüttungen führt. Ungetreue Vorstände verschleiern, wie die Vorfälle bei der Favag, Nordwolle und Amstelbank gelehrt haben, die schlechten Ergebnisse ihrer Geschäftsführung gewöhnlich durch zu hohe Bewertung der Aktiva.[3]) Dies liegt deshalb sehr nahe, weil nahezu alle Bewertungen auf Schätzung beruhen und daher rein rechnungsmäßig schwer nachzuprüfen sind. Z. B. ist der Wert von Halbfabrikaten oder nicht notierten Aktien, die keinen Börsen- oder Marktpreis haben, sowie der Wert der Außenstände nicht leicht zu ermitteln. Versehentlich oder absichtlich können hier Ueberbewertungen vorgenommen werden.[4]) Die in Rechtsprechung und Schrifttum behandelten Fälle zeigen, daß eine Verletzung der Bewertungsvorschriften keineswegs zu den Seltenheiten gehört. Die wichtigsten Fälle sind nunmehr zu besprechen.

---

[1]) vgl. Kahn Sp. 566; Voß Hdb., S. 205; v. Falkenhausen S. 440; RG. in SA. 47, S. 313.

[2]) ähnlich Kahn Sp. 566; vgl. Voß, Hdb., S. 205.

[3]) vgl. Cahn S. 82.

[4]) Staub-Pinner, § 261 Anm. 21.

Gemäß §§ 260 b Abs. 1 und 40 Abs. 3 HGB. sind zweifelhafte Forderungen nach ihrem wahrscheinlichen Werte anzusetzen, uneinbringliche Forderungen dagegen abzuschreiben. In dem vom Reichsgericht bei Holdheim 13, S. 135 entschiedenen Falle hat der Vorstand gegen diese Bestimmung verstoßen, indem er sämtliche Forderungen zum Nennwert in die Bilanz eingesetzt hat, obwohl ein großer Teil uneinbringlich war. Die Bilanz wurde genehmigt. Auf Grund dieser überbewerteten Bilanz wurde die Gewinnverteilung vorgenommen. Der Konkurs der Gesellschaft war die Folge.

Zwei ähnlich gelagerte Fälle liegen den Entscheidungen des Reichsfinanzhofes in „Steuer und Wirtschaft" 1928, S. 803 ff. und im Reichssteuerblatt 1931, S. 281 zu Grunde. Hier waren vom Vorstand bewußt zweifelhafte Forderungen zum Nennwert in die Bilanz eingesetzt worden. Der Steuerbehörde gegenüber machte der Vorstand jedoch geltend, der in der Bilanz ausgewiesene Gewinn dürfe der Besteuerung nicht zu Grunde gelegt werden, er sei in Wahrheit viel niedriger, weil ein den zweifelhaften Forderungen entsprechender Betrag von ihm abgezogen werden müßte.

Aus den vorstehenden Ausführungen ergibt sich zur Genüge, daß die Ueberbewertung von Forderungen keinen Ausnahmefall darstellt. Das Aufsichtsratsmitglied hat dies zu beachten und seine Prüfungstätigkeit danach einzurichten. Es muß also die Bonität der Außenstände untersuchen.

Ein Schluß auf die Bonität der einzelnen Debitoren läßt sich mit ziemlicher Sicherheit ziehen, wenn man das Alter der Forderungen, die bisherige Zahlungsweise, etwa vorliegende Auskünfte, den Schriftwechsel (Mahnschreiben) und gegebenenfalls die Lage der Betriebe berücksichtigt, zu denen das Unternehmen des Schuldners gehört.[1]) Nun hat schon jeder mittlere Betrieb einige tausend, jeder größere Betrieb einige zehntausend Debitoren. Es ist klar, daß das einzelne bilanzsachverständige Aufsichtsratsmitglied nicht die Bonität jedes einzelnen Debitoren auf die oben angegebene Weise prüfen kann. Eine derartige Prüfung wäre bei Großbetrieben unmöglich. Auch wenn sämtliche Aufsichtsratsmitglieder eines vielleicht dreißigköpfigen Aufsichtsrats auf diese Weise prüfen würden, würden sie innerhalb des Bilanzabschnittes nicht fertig werden. Die Buchführung mittlerer und kleinerer Unternehmen würde durch eine solche Prüfung geradezu stillgelegt werden. Diese Belastung des Betriebes ist in keiner Weise zu rechtfertigen.

Jedes Unternehmen hat in der heutigen Zeit zweifelhafte Außenstände. Diese Außenstände werden in einer ordentlichen Buchführung schon im Laufe des Jahres auf irgend eine Art, z. B. durch Eintragung in ein besonderes Buch oder durch Kennzeichnung der Kontenkarten zusammengestellt. Erfahrungsgemäß läßt sich ein ziemlich sicheres Urteil darüber, ob diese Zusammenstellung vollständig ist, schon gewinnen, wenn nur ein Teil der Konten auf oben angegebene Weise nachgeprüft ist. Auch läßt sich aus der Vergleichung der Delkredereverluste früherer Jahre mit dem Umsatz ein Anhaltspunkt dafür gewinnen, ob und in welcher Höhe Abschreibungen erforderlich sind. Ist keine Zusammenstellung der zweifelhaften Forderungen angefertigt worden oder sind überhaupt keine zweifelhaften Forderungen abgeschrieben, so muß erst recht ein Teil der Kon-

[1]) Simon, Arch. f. d. Rev. u. Treuh. Wesen 1931, S. 260.

ten daraufhin untersucht werden, ob nicht doch zweifelhafte Forderungen vorhanden sind. Schmalenbach weist, wie schon oben gesagt, darauf hin, daß sich bei jedem Bilanzsachverständigen an einem bestimmten Punkt das Gefühl ganz von selbst einstellt: „jetzt ist es genug, jetzt ist alles weitere Revidieren nur eine Formalität".[1])

Ueber diese Grenze hinaus braucht ein Bilanzsachverständiger keine Prüfungshandlungen mehr vorzunehmen, da die damit verbundene Belastung des Betriebs und Inanspruchnahme des Prüfenden sich nicht mehr rechtfertigen läßt. Das Aufsichtsratsmitglied hat sich demnach bei Prüfung der Forderungsbewertung auf Stichproben zu beschränken, die bis zur oben bezeichneten Grenze durchzuführen sind.

Von selbst versteht es sich, daß diese Grenze erst bedeutend später erreicht wird, wenn der Vorstand nicht vertrauenswürdig ist oder im Verlauf der Stichprobenprüfung Grund zur Annahme entsteht, daß zweifelhafte Forderungen nicht ordnungsgemäß abgeschrieben worden sind.[2]) In diesem Falle ist die Wahrscheinlichkeit, daß bei weiterer Prüfung noch Unstimmigkeiten entdeckt werden, so groß, daß sich die hiermit verbundene Belastung des Betriebs und Inanspruchnahme des Prüfenden sehr wohl rechtfertigen läßt. Wieviel Stichproben das (einzige) Aufsichtsratsmitglied vornehmen muß, bis es von der Ordnungsmäßigkeit der Forderungsbewertung überzeugt sein darf, läßt sich nur im konkreten Fall sagen.

Soviel ersichtlich, werden, wenn man die vom Verfasser des im Reichsanzeiger erschienenen Artikels vertretene Ansicht[3]) außer Acht läßt, weder im Schrifttum noch in der Rechtsprechung höhere Anforderungen als eben dargelegt, an die bei Prüfung der Forderungsbewertung zu entfaltende Tätigkeit des Aufsichtsrats gestellt. Weiter unten wird jedoch gezeigt werden, daß das einzelne Aufsichtsratsmitglied auch bei einer diesen Anforderungen entsprechenden Prüfung seiner Prüfungspflicht nicht genügt hat, daß es vielmehr die Forderungsbewertung noch durch Vergleichung der Ansätze von Steuer- und Handelsbilanz, sowie durch Einsicht in einen etwa vorliegenden Prüfungsbericht des Buch- und Betriebsprüfungsdienstes und durch Teilnahme an einer etwa stattfindenden Schlußbesprechung nachzuprüfen hat.

Eine ähnliche Tätigkeit wie bei Prüfung der Forderungsbewertungen hat das Aufsichtsratsmitglied auch bei Prüfung der Ein haltung der Bewertungsvorschriften des § 261 HGB. zu entfalten. Auch hier geht aus dem Vorhandensein zweier höchstgerichtlicher Entscheidungen hervor, daß eine Verletzung dieser Bewertungsvorschriften keineswegs eine Ausnahme darstellt.[4]) Im übrigen braucht nur an die Zusammenbrüche der Favag und Nordwolle erinnert zu werden, in deren Bilanzen die Anlagegegenstände schon seit Jahren überbewertet waren. Eine Nachprüfung der Einhaltung der Bewertungsvorschriften ist daher unbedingt erforderlich.

---

[1]) Schmalenbach S. 279; vgl. Voß Hdb., S. 202.

[2]) vgl. RG. in Holdheim 13, S. 136; RG. in Z. f. d. Treuh. W. 1930, S. 192; RG. in Zeitschr. d. dt. Notarver. 1932, S. 407; Homburger, AR. u. Bp., S. 90.

[3]) Reichsanz. v. 4. 10. 1910; vgl. Hecht, S. 271.

[4]) vgl. RG. 93, S. 339 ff. und RFH. in Zeitschr. f. d. Treuh. W. 1930, S. 64 ff .

Nunmehr wird an einigen Beispielen gezeigt, inwieweit durch diese Prüfungstätigkeit das Aufsichtsratsmitglied in Anspruch genommen und das Unternehmen belastet wird. Gemäß § 261 No. 1 HGB. kann das Anlagevermögen zu den Herstellungskosten in die Bilanz eingesetzt werden, wenn der Anteil an dem etwaigen Wertverlust, der sich bei seiner Verteilung auf die mutmaßliche Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung für den einzelnen Bilanzabschnitt ergibt, in Abzug oder in der Form von Wertberichtigungskonten in Ansatz gebracht wird.

Die Bewertung eines Patentes, das erst durch jahrelange Arbeit geschaffen worden ist, ist auf folgende Weise nachzuprüfen: Zunächst sind an Hand der Bücher und sonstigen Unterlagen die auf Gewinnung des Patentes verwendeten Kosten (Herstellungskosten) zu ermitteln und dann ist festzustellen, welcher Anteil an den Generalunkosten den Herstellungskosten zugeschlagen werden darf. Sind endlich die Herstellungskosten, sowie der Anteil an den Generalunkosten ermittelt, so muß festgestellt werden, wie hoch der Wertverlust ist, der sich bei der Verteilung auf die mutmaßliche Gesamtdauer der Nutzung für den einzelnen Bilanzabschnitt ergibt. Zu diesem Zweck ist eine Abschätzung der Gesamtnutzungsdauer erforderlich. Dabei ist z. B. Rücksicht zu nehmen auf technische Neuerungen, auf Aenderungen der Mode, auf geschäftliche Maßnahmen der Konkurrenz, sowie gegebenenfalls auf den Umstand, daß das Patent vielleicht infolge irgendwelcher politischer Verwicklungen (Krieg) wertlos geworden, oder jedenfalls bedeutend im Werte gesunken ist.[1])

Aehnlich verhält es sich mit der Bewertung des Umlaufvermögens, z. B. der Bewertung der Warenvorräte. Auch hier sind die oben angegebenen Gesichtspunkte, sowie Marktlage, Rentabilität und Umsatz zu berücksichtigen.[2]) Dies erfordert wiederum eine Vergleichung der angesetzten Preise mit Einkaufsrechnungen, Preislisten und Marktberichten.[3])

Die Prüfung setzt also nicht nur große Erfahrung in der Buchführung (Ermittlung der Generalunkosten), sondern auch Branchenkenntnisse und allgemeine volkswirtschaftliche Kenntnisse voraus.[4]) Da hier unterstellt ist, daß das Aufsichtsratsmitglied die Kenntnisse eines Bilanzsachverständigen besitzt, wird es die Einhaltung der Bewertungsvorschriften unter Beobachtung der oben angeführten Gesichtspunkte, die jedoch keinen Anspruch auf erschöpfende Behandlung erheben, nachprüfen können. Würde jedoch die Bewertung jedes einzelnen Postens auf die oben angedeutete Weise nachgeprüft, so wäre eine ungeheure Belastung des Betriebs und Inanspruchnahme des Aufsichtsratsmitglieds die Folge.[5]) Die Buchhaltung eines Warenhauses oder einer Fabrik, die einige tausend Artikel führt, würde erheblich gestört werden, wenn zur Feststellung des Umsatzes jedes einzelnen Artikels Lagerbücher und Karteien eingesehen würden. Erfahrungsgemäß läßt sich ein ziemlich sicheres Bild über die Ordnungsmäßigkeit der Bewertungen schon gewinnen,

---

[1]) Staub-Pinner, § 262 a Anm. 12.
[2]) Staub-Pinner, § 262 a Anm. 12.
[3]) Simon, Arch. f. d. Rev. u. Treuh. W. 1931, S. 259.
[4]) Staub-Pinner, § 262 a Anm. 12.
[5]) vgl. Homburger, AR. u. Bp., S. 94, für den ähnlichen Fall der Pflichtprüfung.

wenn nur die Bewertungen einer gewissen Anzahl der in der Endsumme der Bilanz enthaltenen Posten nachgeprüft werden.[1]) Daraus ergibt sich, daß auch hier nur Stichproben genommen werden dürfen, die soweit auszudehnen sind, bis sich das berechtigte Gefühl einstellt: „jetzt ist es genug, jetzt ist alles weitere Revidieren nur eine Formalität". Das Aufsichtsratsmitglied hat nach der im Schrifttum und Rechtsprechung herrschenden Ansicht seine Pflicht zur Prüfung der Bewertungen erfüllt, wenn es Stichproben auf die oben angegebene Weise genommen hat. Weiter unten wird jedoch gezeigt werden, daß das Aufsichtsratsmitglied seiner diesbezüglichen Prüfungspflicht mit diesen Stichproben nicht genügt hat, daß es vielmehr außerdem noch die auf Seite 9 angegebenen Prüfungshandlungene vornehmen muß.

Natürlich darf es sich nicht damit begnügen, lediglich die Einhaltung der Bewertungsvorschriften nachzuprüfen. Nicht minder wichtig ist die Nachprüfung der übrigen Umstände, von denen die Ordnungsmäßigkeit der Bilanz abhängt. Es ist nicht Aufgabe dieser Arbeit, jeden Umstand zu besprechen, der im Einzelfall zu beachten ist. Dies wäre Aufgabe einer betriebswirtschaftlichen Abhandlung über Revisionstechnik. Immerhin ist es erforderlich, noch auf einige Hauptfragen einzugehen.

Im Schrifttum ist mehrfach die Ansicht vertreten worden, daß eine Prüfung, ob die in der Bilanz angegebenen Bestände überhaupt vorhanden sind, nicht vom Aufsichtsrat verlangt werden könnte.[2]) Brodmann versucht, diese Ansicht aus dem Gesetz zu begründen mit dem Hinweis darauf, daß nach § 246 Abs. 1 S. 2 HGB. der Aufsichtsrat wohl die Befugnis, nicht aber die Verpflichtung habe, die Bestände zu untersuchen. — Es leuchtet sofort ein, daß die Ansicht Brodmanns unrichtig ist. Will man Brodmanns Beweisführung anerkennen, so würde man bei folgerichtiger Durchführung zu dem Ergebnis kommen, daß die Bilanzprüfung nur in der Prüfung der Addition der Bilanzziffern besteht, denn auch die von Brodmann anerkannte Verpflichtung, die Einhaltung der Bewertungsvorschriften zu prüfen, ist dem Aufsichtsrat nicht ausdrücklich in § 246 HGB. auferlegt.

Die Frage, ob die Bestände nachzuprüfen sind, läßt sich überhaupt nur durch Auslegung des Begriffs der Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmanns, sowie durch eine nach § 157 BGB. vorzunehmende Auslegung des zwischen Aufsichtsratsmitglied und Aktiengesellschaft bestehenden sozialrechtlichen Rechtsverhältnisses beantworten. Es liegt nahe, daß ein Vorstand, der den Vermögensstand der Aktiengesellschaft in der Bilanz unrichtig wiedergeben will, in erster Linie dann falsche Bestandsangaben macht, wenn er vermutet, daß die Bestände nicht nachgeprüft werden. Bauer macht auf einen Fall aufmerksam, in dem der Vorstand einer Aktiengesellschaft mehrere Jahre lang durch Aufnahme überhaupt nicht vorhandener Warenmengen in die Inventur den Warenbestand um eine

---

[1]) vgl. Schmalenbach S. 279; Voß Hdb. S. 202.

[2]) Küntzel S. 44; Tscharmann S. 23; Wieland S. 151; Brand § 246 Anm. 2 d α); Goldmann § 246 Anm. 9; Ring S. 505; vgl. Goldschmidt AR. S. 176/77; Brodmann § 246 Anm. 2 c). Brodmann fährt aber dann fort: „allenfalls ließe sich die Anforderung rechtfertigen, daß auch insofern Stichproben genommen werden".

Million zu hoch in die Bilanz eingesetzt hat.[1]) Bei der hier drohenden Gefahr ist es erforderlich, daß das Aufsichtsratsmitglied auch nachprüft, ob die inventarisierten Bestände tatsächlich vorhanden sind. Dies ist auch die im Schrifttum herrschende Ansicht.[2])

Bei Nachprüfung sämtlicher Einzelheiten würde der Prüfende weit mehr in Anspruch genommen und der Betrieb in noch höherem Maße aufgehalten als bei Nachprüfung sämtlicher Bewertungen. Das Unternehmen würde nahezu stillgelegt werden, wenn z. B. bei sämtlichen Stücken eines Textilwarenlagers nicht nur die auf den Etiketten angegebenen Meterzahlen mit den im Inventurverzeichnis angegebenen Zahlen verglichen, sondern auch die einzelnen Stücke noch nachgemessen würden.

Ein ziemlich sicherer Schluß, ob das Inventar ordnungsgemäß aufgenommen ist, läßt sich schon gewinnen, wenn durch Stichproben die Uebereinstimmung einer gewissen Anzahl von im Inventarverzeichnis enthaltenen Posten mit den Beständen, bezw. durch Stichproben zunächst die ordnungsmäßige Führung der Lagerbuchhaltung festgestellt und dann wiederum durch Stichproben die Uebereinstimmung der in der Lagerbuchhaltung ausgewiesenen Zahlen mit denen des Inventurverzeichnisses nachgeprüft wird. Sind diese Stichproben zufriedenstellend gewesen, so ist die Wahrscheinlichkeit, daß die Inventur gleichwohl nicht ordnungsgemäß aufgenommn ist, so gering, daß sich die mit weiterer Prüfung verbundene Belastung des Betriebs nicht mehr rechtfertigen läßt. Auch die Inventur ist also nur durch Stichproben zu prüfen, die wiederum solange vorzunehmen sind, bis der Prüfende von der Ordnungsmäßigkeit der Inventuraufnahme überzeugt ist.

Die Untersuchung, ob am Bilanzstichtag die im Inventurverzeichnis angegebenen Gegenstände tatsächlich vorhanden waren, wird naturgemäß dadurch erschwert, daß der Betrieb nicht bis zu dem Augenblick, in dem die Prüfung stattfindet, stillsteht, sondern dazwischen Zu- und Abgänge zu verzeichnen sind. Im übrigen wird die gesamte Inventur nicht am Bilanzstichtage aufgenommen, weil hierzu das Personal nicht ausreichen und außerdem der Betrieb völlig stillgelegt würde, die Inventuraufnahme findet vielmehr in der Zeit kurz vor und kurz nach dem Bilanzstichtage statt. Dem Aufsichtsrat wird regelmäßig die Bilanz erst zwei oder drei Monate nach dem Bilanzstichtag, also zu einer Zeit vorgelegt, in der zahlreiche in das Inventurverzeichnis aufgenommene Posten schon eine Veränderung erfahren haben. Bei der nachträglichen Prüfung müßte demnach, soweit die richtige Aufnahme derart veränderter Posten nachgeprüft werden soll, zunächst an Hand von Lagerbüchern und Aus- und Eingangsfakturen der Lagerbestand am Bilanzstichtage rekonstruiert werden. Eine erhebliche Störung des Betriebes wäre die Folge. Der Prüfende kann sich jedoch auf viel einfachere Weise ein Bild über die Ordnungsmäßigkeit der Inventur dadurch verschaffen, daß er selbst in einzelnen Abteilungen der Inventuraufnahme beiwohnt. Tatsächlich findet die Inventuraufnahme auch

---

[1]) Bauer AR., S. 183.

[2]) Schmalenbach, S. 279/80; Fischer in Ehrenb. Hdb., S. 250; Bünger, Arch. f. d. Rev. u. Treuh. W. 1930, S. 429; Simon, Arch. f. Rev. u. Treuh. W. 1931, S. 259; Staub-Pinner, § 246, Anm. 8; vgl. Homburger, AR. u. Bp., S. 128; Schl.-Qu.-Schm., § 262 a, Anm. 3.

häufig in Gegenwart einzelner Aufsichtsratsmitglieder statt.[1]) Durch diese tatsächliche Uebung wird am schlagendsten der Einwand Goldschmit's widerlegt, eine Teilnahme des Aufsichtsrats an der Inventuraufnahme sei unmöglich.[2]) Natürlich kann der Aufsichtsrat eines größeren Unternehmens, z. B. eines Warenhauses mit mehreren Filialen, nicht der ganzen Inventuraufnahme, die in sämtlichen Abteilungen fast gleichzeitig stattfindet, beiwohnen. Das Erscheinen eines Prüfers in einzelnen Abteilungen wird jedoch regelmäßig einen solchen Druck auf die das Inventar aufnehmenden Personen ausüben, daß sie sehr sorgfältig bei der Aufnahme vorgehen und schon garnicht den Versuch machen werden, nicht vorhandene Gegenstände aufzunehmen. Die zeitweise Anwesenheit eines Aufsichtsratsmitgliedes bei der Inventuraufnahme fördert die Prüfungstätigkeit in einem solchen Maße, daß Treu und Glauben, sowie die Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmanns dem Aufsichtsratsmitglied die Pflicht auferlegen, der Inventuraufnahme wenigstens in einzelnen Abteilungen beizuwohnen.[3]) Außerdem ist das Aufsichtsratsmitglied dann noch verpflichtet, in der oben angegebenen Weise solange Stichproben vorzunehmen, bis es von der Ordnungsmäßigkeit der Inventur überzeugt ist.

Soweit ersichtlich, werden, wenn man von der vom Verfasser des im Reichsanzeiger erschienenen Artikels vertretenen Ansicht absieht, in Schrifttum und Rechtsprechung höhere Anforderungen nicht gestellt. Weiter unten wird jedoch gezeigt, daß das Aufsichtsratsmitglied die Ordnungsmäßigkeit der Inventuraufnahmen auch auf die auf Seite 9 angegebene Weise nachprüfen muß.

Mit der bis jetzt dargestellten Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Bewertungen und der Inventuraufnahmen ist natürlich die Tätigkeit des Aufsichtsratsmitgliedes nicht erschöpft. Im Interesse der Bilanzklarheit muß nachgeprüft werden, ob die Bilanz nach dem in § 261 a vorgeschriebenen Schema aufgestellt ist. Hier muß zunächst an Hand des in § 261 a HGB. vorgezeichneten Bilanzgerippes die Bilanz Punkt für Punkt daraufhin untersucht werden, ob sie äußerlich den Vorschriften dieses Paragraphen angepaßt ist.[4]) Fehlen in der Bilanz irgendwelche Posten, die nach § 261 a HGB. anzuführen sind, so ist besonders eingehend zu prüfen, ob diese Posten tatsächlich nicht bestehen, oder nur infolge unrichtiger Bilanzierung nicht in die Bilanz aufgenommen worden sind.

Es ist nicht Aufgabe dieser Arbeit, zu untersuchen, auf welche Weise am besten die Ordnungsmäßigkeit jedes einzelnen der im § 261 a HGB. angegebenen Bilanzposten nachgeprüft werden kann. Es ist auch schwer, besonders wichtige Punkte herauszugreifen, da es erfahrungsgemäß überhaupt keine Regel ordnungsmäßiger Bilanzierung gibt, die nicht schon vorsätzlich oder fahrlässig ver-

---

[1]) Simon, Arch. f. Rev. u. Treuh. W. 1931, S. 259.

[2]) Goldschmit AR., S. 175.

[3]) ebenso Cahn S. 82; vgl. Küntzel S. 43, der eine diesbezügliche Verpflichtung zwar nicht anerkennt, die Gegenwart des Aufsichtsrats bei der Inventuraufnahme jedoch für empfehlenswert hält.

[4]) Homburger AR. u. Bp., S. 110 für Bilanzprüfung durch den Pflichtprüfer,

letzt worden wäre.[1]) Immerhin sei noch auf einen Umstand hingewiesen, dessen Bedeutung in heutiger Zeit sehr wichtig ist.

Gerade in letzter Zeit waren Unterschlagungen an der Tagesordnung. Der Zahlungsverkehr, insbesondere Kasse, Postscheck- und Ueberweisungsverkehr muß daher nachgeprüft werden.[2]) Z. B. müssen an sich Entnahmen des Vorstands auf Entnahmekonto gebucht und dann in der Bilanz besonders ausgewiesen werden: § 261 a, Abs. 1, A IV 10 HGB. Daher ist im Zusammenhang mit der Prüfung, ob die Vorschriften des § 261 a eingehalten worden sind, zunächst zu untersuchen, ob ein Entnahmekonto besteht. In einem vom Reichsgericht entschiedenen, in Bauer's Zeitschrift, Bd. 36, S. 36 besprochenen Fall hatte der Vorstand im Verlauf einiger Jahre insgesamt RM. 183 000.— unterschlagen, jedoch auf Entnahmekonto gebucht. Das Entnahmekonto wurde allerdings nicht in der Bilanz ausgewiesen. Die Unterschleife kamen dadurch ans Licht, daß ein Buchhalter aus dem Entnahmekonto die Tatsache der Entnahmen ersah und dies dann weiter erzählte.

Es ist unverständlich, wie Bauer diesen Fall als Beispiel dafür anführen kann, daß dem Aufsichtsrat die eingehende Prüfung der Bilanz nicht möglich sei. Genau so wie der Buchhalter das Entnahmekonto eingesehen hatte, konnte und mußte es auch der Aufsichtsrat tun.

Hat das Aufsichtsratsmitglied nachgeprüft, ob ein Entnahmekonto besteht und richtig in die Bilanz aufgenommen ist, so darf es sich hierbei nicht beruhigen. Erfahrungsgemäß werden unerlaubte Entnahmen nicht über Entnahmekonto, sondern über Unkostenkonto gebucht. Es sind daher Kasse-, Postscheck- und Bankbücher daraufhin zu untersuchen, ob die zu Grunde liegenden Belege in Ordnung gehen, bezw. es ist zu prüfen, ob überhaupt Belege vorhanden sind. Natürlich kann nicht jede einzelne Buchung nachgeprüft werden. Dies wäre bei Großbetrieben unmöglich. Andere Betriebe würden jedoch in nicht zu verantwortender Weise aufgehalten werden. Auch hier sind wiederum solange Stichproben zu nehmen, bis der Prüfer von der Ordnungsmäßigkeit der Buchungen überzeugt ist.

Mit diesem letzten Beispiel mag die Besprechung der wichtigsten bei der Bilanzprüfung vorzunehmenden Prüfungshandlungen ihr Ende gefunden haben. Zweck der bisherigen Ausführungen war der, einerseits darzulegen, in welchem Maße der Betrieb und das Aufsichtsratsmitglied durch die Prüfungstätigkeit belastet wird und andererseits zu zeigen, daß diese Belastung sich nur bis zu einer ganz bestimmten Grenze rechtfertigen läßt. Was oben für die Prüfung der Bewertungen, des Inventars und des Zahlungsverkehrs ausgeführt wurde, gilt entsprechend für die Prüfung aller anderen Bilanzansätze. Ueberall sind solange Stichproben vorzunehmen, bis sich bei dem Prüfer das Gefühl einstellt: „jetzt ist es genug, jetzt ist alles weitere Revidieren nur eine Formalität".[3]) Er muß zu der Ueberzeugung kommen, daß die Wahrscheinlichkeit, jetzt noch etwaige Unstimmigkeiten zu entdecken, derart gering ist, daß sich die durch weitere Prüfung entstehende Belastung des Betriebs und seine eigene Inanspruchnahme nicht mehr rechtfertigen läßt. Besteht von vornherein der Verdacht, daß die Bilanz nicht

---

[1]) Voß Hdb., S. 238.
[2]) Voß Hdb., S. 223.
[3]) Schmalenbach S. 279.

in Ordnung ist oder entsteht dieser Verdacht erst im Laufe der Prüfung, dann müssen die Verdachtsumstände aufgeklärt und außerdem erheblich mehr Stichproben genommen werden, da dann die Wahrscheinlichkeit sehr groß ist, daß hierbei weitere Unstimmigkeiten entdeckt werden.[1])

Teilweise deckt sich die Pflicht zur Bilanzprüfung mit der Pflicht, die Geschäftsführung der Gesellschaft in allen Zweigen der Verwaltung zu überwachen. Letztere Pflicht ist schon laufend während des Bilanzjahres auszuüben. Das Aufsichtsratsmitglied ist demnach verpflichtet, schon während des Bilanzjahres die Bilanzunterlagen von Zeit zu Zeit durch Stichproben zu prüfen. Insbesondere ist eine Prüfung des Zahlungsverkehrs unerläßlich.

Das vorstehende Ergebnis entspricht den Anforderungen, die vom überwiegenden Teile des Schrifttums und von der gesamten Rechtsprechung an die Prüfungstätigkeit des Aufsichtsrats gestellt werden. Allgemein ist man der Ansicht, daß fachmännisch ausgewählte Stichproben genügen, um dem Prüfenden ein zutreffendes Bild über die Vermögenslage der Aktiengesellschaft zu vermitteln.[2])

Anderer Ansicht sind lediglich der Verfasser des im Reichsanzeiger vom 4. 10. 1910 erschienenen Artikels, sowie Hecht, der Stichproben für wertlos hält und deshalb Abtrennung und Uebertragung der „Pflicht" zur Büchereinsicht usw. auf besondere Bilanzprüfer empfiehlt.[3]) Die Begründung Hecht's ist jedoch nicht stichhaltig. Auch die besonderen Bilanzprüfer können nur Stichproben vornehmen, falls nicht langfristige und kostspielige Prüfungsarbeiten von ihnen gefordert werden.

§ 6: Förderung der Bilanzprüfung durch Einsicht in die Steuerbilanz und den etwa vorliegenden Bericht des Buch- und Betriebsprüfungsdienstes, sowie durch Teilnahme an der etwa stattfindenden „Schlußbesprechung".

Es wurde schon mehrfach betont, daß man sich mit den vorstehend geschilderten Anforderungen nicht begnügen darf. Nur mit Rücksicht auf die mit der Stichprobenprüfung verbundene erhebliche Inanspruchnahme des Aufsichtsratsmitglieds und die regelmäßig entstehende Betriebsstörung dürfen Stichproben auf die oben angegebene Weise dann nicht mehr vorgenommen werden, wenn von weiterer Prüfung kein Nutzen mehr zu erwarten ist. Daß jede der von den Bilanzunterlagen zu nehmenden Stichproben das Aufsichts-

---

[1]) Riesser S. 303; Homburger, AR. und Bp., S. 90 und JW. 1931, S. 2940; RG. in Holdheim 13, S. 136; in Zeitschr. f. Treuh. W. 1930 S. 192: das RG. unterscheidet dort zwischen üblicher Revision und Unterschlagungsrevision, bei der es darauf ankommt, einem bestehenden Verdacht genauer nachzugehen; RG. in Zeitschr. d. dt. Not. Ver. 1932, S. 407.

[2]) Schmalenbach S. 279; Goldschmit AR., S. 175; Fischer in Ehrenb. Hdb. 2. 250; Meltzer S. 396; Kahn Sp. 566; Staub-Pinner § 246 Anm. 8; Brodmann, § 246 Anm. 2 c; vgl. Horrwitz, § 262 a Anm. 7; Voß Hdb., S. 202; Schl.-Qu.-Schm., § 262 a Anm. 3; Homburger, AR. u. Bp., S. 90; Bünger, Arch. f. d. Rev. u. Treuh. W. 1930, S. 429; Simon, Arch. f. d. Rev. u. Treuh. W. 1931, S. 258/59; — ferner die in der vorigen Anmerkung Angegebenen.

[3]) Hecht S. 271.

ratsmitglied zeitlich verhältnismäßig stark in Anspruch nimmt und meist eine gewisse Betriebsstörung verursacht, geht aus den bisherigen Ausführungen zur Genüge hervor. Im folgenden wird gezeigt, daß noch andere Möglichkeiten bestehen, die dem Aufsichtsratsmitglied gestatten, ohne größere eigene Belastung und fast ohne jede Betriebsstörung das bei der Stichprobenprüfung der Bilanzunterlagen gewonnene Urteil in ganz hervorragender Weise zu ergänzen.

Die Erfahrung hat gelehrt, daß sich aus dem Schriftwechsel zwischen der Aktiengesellschaft und den Steuerbehörden und zwar insbesondere aus den Steuerbilanzen sowie aus etwa vorliegenden Prüfungsberichten des Buch- und Betriebsprüfungsdienstes sehr wichtige Rückschlüsse auf die Ordnungsmäßigkeit der Bilanzunterlagen und damit auch auf die Ordnungsmäßigkeit der Bilanz ziehen lassen. Auf diesen Umstand ist bisher im Zusammenhang mit den Prüfungspflichten des Aufsichtsrats weder im Schrifttum noch in der Rechtsprechung hingewiesen worden. Die folgenden Ausführungen werden beweisen, daß gerade die Einsicht in den Steuerschriftwechsel von großer Wichtigkeit für die Bilanzprüfung ist. Zu diesem Zwecke sind zunächst einige einleitende Bemerkungen zu machen.

Nach § 2 Nr. 1 in Verbindung mit § 4 Abs. 1 des KStG. vom 10. 8. 1925 unterliegt das Einkommen, also der Gewinn der Aktiengesellschaft der Körperschaftssteuer. Der zu versteuernde Gewinn ist gemäß § 12 Abs. 1 a KStG. nach dem Ergebnis des Wirtschaftsjahres zu berechnen, für das die Aktiengesellschaft jährlich Abschlüsse macht. Nach § 13 KStG. in Verbindung mit § 13 Eink. StG. vom 10. 8. 1925 ist der zu versteuernde Gewinn einer Aktiengesellschaft der nach den Grundsätzen einer ordnungsmäßigen Buchführung für den Schluß des Steuerabschnittes ermittelte Ueberschuß des Betriebsvermögens über das Betriebsvermögen, welches am Schluß des vorangegangenen Steuerabschnittes der Veranlagung zu Grunde gelegen hat.

Bei der Aktiengesellschaft ist also grundsätzlich der Gewinn zu versteuern, den die von der Generalversammlung festgestellte Bilanz ausweist.[1]) Dieser Grundsatz wird jedoch so oft durchbrochen, daß er beinahe als Ausnahme erscheint. Das Steuerrecht stellt zahlreiche Bestimmungen darüber auf, wie die von der Generalversammlung genehmigte Bilanz zum Zwecke der steuerlichen Gewinnermittlung im einzelnen auszugestalten bezw. zu ändern ist. Durch diese Bestimmungen — es handelt sich vor allem um Bewertungsvorschriften — soll verhütet werden, daß die Aktiengesellschaft durch Unterbewertungen (Einmark-Konten) den Gewinn zu niedrig ausweist und dementsprechend weniger Steuern abführt. Die steuerlichen Bewertungsvorschriften schreiben vor, in welcher Mindesthöhe die einer Schätzung unterliegenden Bilanzposten zum Zwecke der steuerlichen Gewinnermittlung zu bewerten sind. Sie sind also Mindestbewertungsvorschriften.

Die handelsrechtlichen Bewertungsvorschriften dagegen sind Höchstbewertungsvorschriften. Sie sollen im Interesse der Erhaltung

---

[1]) Lion Bil. St. Recht S. 13.

des Grundkapitals verhindern, daß die Bilanz durch zu hohe Bewertung der einer Schätzung unterliegenden Bilanzposten einen in Wirklichkeit nicht vorhandenen Gewinn ausweist. Nach Handelsrecht ist jedoch grundsätzlich gestattet, durch Unterbewertungen (stille Reserven) den Gewinn niedriger erscheinen zu lassen, als er tatsächlich ist.

Hat eine Generalversammlung eine Bilanz genehmigt, die handelsrechtlich zulässige Unterbewertungen enthält, durch die also der Gewinn zu niedrig ausgewiesen wird, so sind für die steuerliche Gewinnberechnung die einzelnen Bilanzposten den steuerlichen Bewertungsvorschriften entsprechend zu berichtigen, d. h. zu erhöhen. Auf diese Weise entsteht die Steuerbilanz. Die Steuerbilanz ist demnach, wie Lion definiert, „die Handelsbilanz mit den Veränderungen, die das Steuerrecht verlangt und mit sich bringt".[1]) Die Aufstellung der Steuerbilanz, d. h. also die Anpassung der einzelnen Bilanzposten der Handelsbilanz an die Bewertungsvorschriften des Steuerrechts ist lediglich Sache des Vorstandes als desjenigen Organs, dem die Geschäftsführung und damit auch die Abgabe der Steuererklärung obliegt. Die Steuerbilanz hat mit dem handelsrechtlichen Bilanzgesellschaftsrecht nicht das geringste zu tun.[2]) Die Generalversammlung wirkt in keinem Fall an der Aufstellung der Steuerbilanz mit. Gerade deshalb lassen sich jedoch aus der Steuerbilanz wichtige Schlüsse auf die Ordnungsmäßigkeit der Handelsbilanz ziehen.

Die Steuerbilanz ist eine von der Handelsbilanz abgeleitete Bilanz.[3]) Hieraus ergibt sich, daß eine Aktiengesellschaft, die eine rechtswirksame Handelsbilanz aufgestellt, d. h. durch die Generalversammlung genehmigt hat, auch für Steuerzwecke an diese Bilanz gebunden ist, soweit nicht das Steuerrecht Abweichungen vorschreibt.[4]) Demnach dürfen Bilanzansätze einer rechtsgültigen Handelsbilanz vom Vorstand für steuerliche Zwecke in der Steuerbilanz nur dann geändert werden, wenn diese Aenderungen durch das Steuerrecht geboten sind. Ist z. B. in der Handelsbilanz das Anlagevermögen in zulässiger Weise unterbewertet worden (Einmark-Konto), so darf diese Unterbewertung nicht in der Steuerbilanz aufrecht erhalten werden. Hier ist vielmehr gemäß § 19 E. St. G. der gemeine Wert einzusetzen. Der diesbezügliche Ansatz ist also in der Steuerbilanz zu erhöhen. Nach der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs sind jedoch die auf Schätzung beruhenden Ansätze der Handelsbilanz dann zu dem in die Handelsbilanz eingesetzten Wert in die Steuerbilanz zu übernehmen, wenn dieser Wert höher ist als der gemeine Wert, der an sich nach § 19 a. a. O. in die Steuerbilanz einzusetzen wäre. Will die Aktiengesellschaft in diesem Falle den gemeinen Wert in die Steuerbilanz einsetzen, so muß sie nach der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs zuvor durch Generalversammlungsbeschluß die Handelsbilanz entsprechend ändern, d. h. die geschätzten Posten zum gemeinen Wert in die Handelsbilanz ein-

---

[1]) Bil. St. Recht S. 15.
[2]) Lion, Dt. St. Ztg. 1928, Sp. 992.
[3]) Lion, Dt. St. Ztg. 1928, Sp. 984; RFH. in: RStBl. 1930, S. 354.
[4]) RFH. in Zeitschr. f. d. Trhd. W. 1930, S. 65.

setzen.[1]) Dies gilt aber nur, solange sich die Schätzung in der Handelsbilanz, die zu einem den gemeinen Wert übersteigenden Bilanzansatz geführt hat, noch im Rahmen des Denkbaren hält.[2]) Hält sich die Schätzung nicht mehr in diesem Rahmen, so ist die Handelsbilanz wegen Verstoßes gegen die handelsrechtlichen Höchstbewertungsvorschriften nichtig. In diesem Falle kann in die Steuerbilanz ohne weiteres der entsprechend niedrigere gemeine Wert eingesetzt werden. Eine vorherige Abänderung der Handelsbilanz durch Generalversammlungsbeschluß ist dann nicht mehr erforderlich,[3]) da es an einer Grundlage fehlt, auf der sich gemäß § 13 KStG. und § 13 EStG. die Steuerbilanz aufbauen könnte.[4]) Der Fall ist dann genau so zu behandeln, als ob die Generalversammlung eine Handelsbilanz überhaupt nicht festgestellt hätte.

Es ist also möglich und zulässig, daß der Vorstand diejenigen Bilanzansätze, die er in der Handelsbilanz bewußt überbewertet hat, in die Steuerbilanz zum richtigen, d. h. zum gemeinen Wert einsetzt. Einerseits wird den Aktionären und der Oeffentlichkeit gegenüber durch die Ueberbewertung in der Handelsbilanz der Vermögensstand der Aktiengesellschaft besser dargestellt, als er in Wirklichkeit ist. Anderseits wird durch richtige Bewertung in der Steuerbilanz verhütet, daß die Körperschaftssteuer aus einem Gewinn berechnet wird, der überhaupt nicht oder jedenfalls nicht in der von der Handelsbilanz ausgewiesenen Höhe vorhanden ist. Außerdem brauchen dann die in die Handelsbilanz eingesetzten Steuerrückstellungen, welche den durch Ueberbewertung ausgewiesenen Gewinn wieder schmälern würden, nicht so hoch bemessen zu werden, wie es erforderlich wäre, wenn der Scheingewinn der Handelsbilanz die Besteuerungsgrundlage bilden würde.

Jetzt ist auch ersichtlich, inwiefern sich aus der Steuerbilanz wichtige Rückschlüsse auf die Ordnungsmäßigkeit der Handelsbilanz ziehen lassen. Zunächst wird der Aufsichtsrat auf Grund der Steuerbilanz feststellen können, ob die in die Handelsbilanz eingesetzten Steuerrückstellungen angemessen sind.[5]) Außerdem läßt die Tatsache, daß die Ansätze der Steuerbilanz niedriger sind als die entsprechenden Ansätze der Handelsbilanz, regelmäßig den Schluß zu, daß die Handelsbilanz in unzulässiger Weise überbewertet ist.

Es bestehen mehrere höchstgerichtliche Entscheidungen, denen jeweils folgender Tatbestand zu Grunde liegt: Der Vorstand einer Aktiengesellschaft bezw. einer e. G. m. b. H. bezw. die Geschäftsführer einer G. m. b. H. hatten der General- oder Gesellschafterversammlung eine Bilanz vorgelegt, in der Ueberbewertungen vorgenommen worden waren. Die Bilanzen waren auch genehmigt worden. In der Steuerbilanz waren die Bilanzposten zum richtigen Wert eingesetzt und der Steuerbehörde gegenüber war geltend gemacht worden, die Gesellschaft sei nicht an die Ansätze der Han-

---

[1]) RFH. in Zeitschr. f. d. Trhd. W. 1930, S. 65; Lion, dt. St. Ztg. 1928, Sp. 988; vgl. RFH. in St. u. Wirtsch. 1928, S. 803.

[2]) RFH. in RStBl. 1931, S. 281; vgl. RFH. in Zeitschr. f. d. Treuh. W. 1930, S. 64 ff., welcher dies nur dann gelten lassen will, wenn die Ueberbewertung der Handelsbilanz geradezu phantastisch ist.

[3]) RFH. in Steuer u. Wirtsch. 1928, S. 804; in RStBl. 1931, S. 282; vgl. RFH. 1, S. 241; 1 S. 274.

[4]) Lion, Dt. St. Ztg. 1928, Sp. 987.

[5]) Horrwitz, § 262 a Anm. 6; Voß Hdb., S. 172.

delsbilanz gebunden, da die Handelsbilanz infolge Ueberbewertung nichtig sei.[1]) So hatte z. B. in einem Fall der Vorstand sämtliche Außenstände zum Nennwert in die Handelsbilanz eingesetzt, obwohl ein Teil uneinbringlich war und gemäß § 40 Abs. 3 HGB. hätte abgeschrieben werden müssen. In der Steuerbilanz dagegen waren die uneinbringlichen Forderungen abgeschrieben, und, um die Zulässigkeit dieses Verfahrens darzutun, die Nichtigkeit der Handelsbilanz vom Vorstand geltend gemacht worden.[2]) In einem anderen Fall war das Anlagevermögen in der Handelsbilanz überbewertet, in die Steuerbilanz dagegen zum gemeinen Wert eingesetzt und auch hier die Nichtigkeit der Handelsbilanz der Steuerbehörde gegenüber geltend gemacht worden.[3])

Aus der Tatsache, daß der Reichsfinanzhof sich wiederholt mit derartigen Fällen befaßt hat, geht hervor, daß ein solch unkorrektes Verhalten von Vorständen keine Seltenheit ist. Man wird vielmehr annehmen können, daß derartige „Berichtigungen" der Steuerbilanz in zahlreichen Fällen vorkommen, die nur deshalb nicht in der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs niedergelegt sind, weil die Steuerbehörden unter Berücksichtigung dieser Rechtsprechung ohne weiteres die Berichtigung der Steuerbilanz, d. h. die Einsetzung der wirklichen Werte für die in der Handelsbilanz zu hoch angegebenen Werte zulassen. Hieraus ergibt sich wiederum, wie wichtig es für das die Handelsbilanz prüfende Aufsichtsratsmitglied ist, Einblick in die Steuerbilanz zu nehmen und deren Ansätze mit den entsprechenden Ansätzen der Handelsbilanz zu vergleichen. Treu und Glauben, sowie die Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmanns legen dem Aufsichtsratsmitglied die Pflicht auf, diese Vergleichung vorzunehmen.

Nun ist allerdings aus der Tatsache, daß bestimmte Ansätze in der Steuerbilanz niedriger sind als die entsprechenden Ansätze in der Handelsbilanz, nicht ohne weiteres der Schluß zu ziehen, daß die Handelsbilanz überbewertet ist. Regelmäßig wird dieser Schluß zwar zutreffen, da die Steuerbehörden nach der eben geschilderten Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs in der Steuerbilanz niedrigere Ansätze als in der Handelsbilanz nur dann zulassen, wenn die Handelsbilanz infolge Ueberbewertung nichtig ist. Denkbar ist aber auch, daß der Vorstand, um im Interesse der Aktiengesellschaft Steuern zu sparen, einzelne Bilanzposten in die Steuerbilanz zu niedrig einsetzt, obwohl die entsprechenden Ansätze in der Handelsbilanz richtig bewertet sind und daß er dann wider besseres Wissen der Steuerbehörde gegenüber die Nichtigkeit der Handelsbilanz behauptet.

Soviel steht jedenfalls fest: Sind bestimmte Bilanzposten in der Steuerbilanz niedriger bewertet als die entsprechenden Bilanzposten in der Handelsbilanz, so liegt eine unkorrekte Handlungsweise des Vorstandes vor. Entweder soll die Steuerbehörde geschädigt, oder es soll den Aktionären bezw. dem Aufsichtsrat ein Bild über den Vermögensstand der Aktiengesellschaft vorgespiegelt wer-

---

[1]) RFH. in St. u. Wirtsch. 1928, S. 803/4; in Zeitschr. f. d. Treuh. W. 1930, S. 64 ff.; in Reichssteuerbl. 1931, S. 281; vgl. RFH. 1, S. 241; 1 S. 274; 9 S. 323.

[2]) RFH. in St. u. Wirtsch. 1928, S. 803/4.

[3]) RFH. in Zeitschr. f. d. Treuh. W. 1930, S. 64 ff.

den, das der wirklichen Vermögenslage nicht entspricht. Hat das Aufsichtsratsmitglied derartige Abweichungen der beiden Bilanzen voneinander festgestellt, so muß es nachprüfen, welcher von den beiden oben angegebenen Fällen vorliegt. Dies kann am besten durch eingehendes Befragen des Vorstands, sowie durch Einsicht in den mit der Steuerbehörde geführten Schriftwechsel geschehen. Kann hierdurch der Verdacht nicht beseitigt werden, wird er vielleicht gerade dadurch noch verstärkt, dann muß das Aufsichtsratsmitglied, wenn es sich durch Stichproben von der Richtigkeit der Bilanz überzeugen will, ganz besonders vorsichtig zu Werke gehen und die Prüfung als Verdachtsprüfung vornehmen.

Die bisherige Untersuchung hat ergeben, daß das Aufsichtsratsmitglied zur Einsicht in die Steuerbilanz verpflichtet ist. Nimmt es keinen Einblick in die Steuerbilanz, so macht es sich haftbar, wenn es hierdurch hätte Verdacht schöpfen müssen, in dessen Verfolgung es zu besonders eingehender Stichprobenprüfung veranlaßt worden wäre, die dann zur Entdeckung von Unstimmigkeiten geführt hätte. Sollte die Steuerbilanz aus irgend welchen Gründen erst nach Prüfung der Handelsbilanz aufgestellt werden, so ist das Aufsichtsratsmitglied verpflichtet, sofort nach Fertigstellung Einblick zu nehmen. Entsteht hierbei Verdacht, so muß es die Bilanzunterlagen erneut eingehend solange prüfen, bis dieser Verdacht beseitigt oder bestätigt ist.

Es braucht nicht besonders betont zu werden, daß die Vergleichung der beiden Bilanzen nur für die Frage von Bedeutung ist, ob die Steuerrückstellungen ausreichen oder ob die Bilanzprüfung als gewöhnliche oder als Verdachtsprüfung durchzuführen ist. Auf keinen Fall darf aus der Tatsache, daß die Ansätze der Steuerbilanz höher oder jedenfalls genau so hoch sind wie die entsprechenden der Handelsbilanz, geschlossen werden, die Handelsbilanz sei in Ordnung und deshalb nur eine geringere Zahl von Stichproben erforderlich als bei einer gewöhnlichen Revision. Es liegt nahe, daß der Vorstand in der Steuerbilanz die gleichen Ueberbewertungen vornimmt wie in der Handelsbilanz, um einer Entdeckung auf oben angegebene Weise vorzubeugen.

Hiergegen gibt es, wie gegen geschickte Betrügereien überhaupt, keinen ausreichenden Schutz. Hat das Aufsichtsratsmitglied aus Vergleichung von Steuer- und Handelsbilanz keinen Verdacht schöpfen können, hat es ferner die Bilanzunterlagen durch Stichproben im erforderlichen Umfang nachgeprüft und trotz Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmanns nichts entdeckt, dann hat es seine Prüfungspflicht erfüllt und kann für die Betrügereien des Vorstandes nicht verantwortlich gemacht werden.

Dies gilt allerdings nicht ausnahmslos. Wie im folgenden gezeigt wird, hat der Aufsichtsrat eines Betriebes, welcher der Buch- und Betriebsprüfung unterliegt, durch Einsicht in den etwa erstatteten Bericht der Buch- und Betriebsprüfer noch ein letztes Mittel, etwaige Unstimmigkeiten zu entdecken. Der Nutzen, den die Durchsicht dieses Berichts stiftet, wird sich jedoch in vielen Fällen nicht schon im Augenblick der Bilanzprüfung, sondern meist erst nach abgeschlossener Prüfung bemerkbar machen können. Es sei schon vorweg bemerkt, daß der erwähnte Bericht, dessen Zustandekommen und Vorzüge jetzt zu schildern sind, grundsätzlich nur alle drei Jahre und dann meist zu einem Zeitpunkt erstattet wird, in

dem nicht nur die Bilanzprüfung des Aufsichtsrats schon vollendet, sondern auch regelmäßig die auf Grund der geprüften Bilanz ermittelte Dividende schon ausgezahlt ist.

Die Aktiengesellschaft unterliegt wie jede juristische Person der Besteuerung. Auf eine der wichtigsten Steuern ist bereits oben hingewiesen worden, auf die Körperschaftssteuer, zu deren Ermittlung die Steuerbilanz dient. Daneben kommen noch zahlreiche andere Steuern in Betracht, die hier im einzelnen nicht aufgezählt zu werden brauchen. Zur Ermittlung der verschiedenen Steuern läßt sich die Steuerbehörde vom Steuerschuldner Steuererklärungen bezw. Steuerbilanzen einreichen und prüft dann die dort gemachten Angaben auf ihre Richtigkeit und Vollständigkeit. Großbetriebe, also auch Aktiengesellschaften, die als Großbetriebe gelten, sind zum Zwecke der Nachprüfung der Steuererklärung gemäß § 162 No. 10 RAO mindestens alle drei Jahre einmal einer ordentlichen Buch- und Betriebsprüfung durch entsprechend vorgebildete Beamte der Reichsfinanzverwaltung unterworfen. Ueber das Ergebnis dieser Prüfung wird in den meisten Fällen von den prüfenden Beamten ein schriftlicher Bericht an die Steuerbehörde erstattet. Eine Abschrift dieses Berichts wird gewöhnlich nach § 208 Abs. 2, S. 2 RAO. dem Vorstand der Aktiengesellschaft übersandt. Aus den folgenden Ausführungen geht hervor, daß die Buch- und Betriebsprüfung im wesentlichen nach denselben Grundsätzen stattfindet, nach denen die Bilanzprüfung durch den Aufsichtsrat vorgenommen wird.

Die grundlegenden Bestimmungen über die Durchführung der Buch- und Betriebsprüfung sind in der Verordnung des Reichsministers der Finanzen vom 9. 11. 1925 und dem sogenannten ersten Materialerlaß vom 7. 7. 1927 niedergelegt.[1])

Danach sind als Großbetriebe im Sinne des § 162 No. 10 RAO. alle diejenigen Betriebe anzusehen, die mehr als 50 Personen einschließlich des Inhabers beschäftigen. Ferner gelten ohne Rücksicht auf die Zahl der beschäftigten Personen alle diejenigen Betriebe als Großbetriebe, die nach Umfang und wirtschaftlicher Bedeutung als wichtig anzusehen sind.

Demnach dürfte also die weitaus größte Zahl der Aktiengesellschaften der Buch- und Betriebsprüfung unterliegen. Zum Zwecke der Darstellung des Ganges einer Buch- und Betriebsprüfung seien zunächst kurz die hierauf bezüglichen einschlägigen Bestimmungen des Materialerlasses angeführt.[2])

> „Ins einzelne gehende Richtlinien für die Durchführung einer Prüfung können nicht gegeben werden. Es bleibt dem Prüfer überlassen, die Prüfung nach der retrogaden (von der Bilanz ausgehenden und auf die Grundbuchungen und Belege zurückgehenden) oder nach der progressiven (von den Grundbuchungen ausgehenden und bis zur Bilanz vorschreitenden) Methode, oder nach beiden Methoden vorzunehmen .... Erste Aufgabe wird alsdann sein, festzustellen, ob sämtliche Hauptbuchkonten, soweit nach den Regeln einer ordnungsmäßigen kaufmännischen Buchführung erforderlich, in der Bilanz oder in der Gewinn- und Verlustrechnung erscheinen, wobei hauptsächlich auf die abgeschlossenen Konten zu achten ist. Im

---

[1]) vgl. Koppe S. 571/72.
[2]) abgedruckt bei Schlichting 19/20.

Anschluß hieran sind die von der Geschäftsleitung unterschriebenen Bilanzen mit den zu den Steuerakten eingereichten Bilanzabschriften zu vergleichen. Wenn in den Büchern ausführliche Bilanzen angefertigt sind, so ist dies zu vermerken und Abschrift zu nehmen. — Bei der weiteren Prüfung sind die einzelnen Hauptbuchkonten genau zu prüfen (aufzuteilen). Es ist festzustellen, ob die Geschäftsvorfälle auf den richtigen Konten verbucht und die Erfolge den Erfolgskonten zugeführt worden sind. Wieweit die Aufteilung vorzunehmen ist, muß den Prüfern überlassen werden. Die Kontokorrentkonten sind einer genauen Durchsicht zu unterziehen, hauptsächlich unter dem Gesichtspunkt, ob sämtliche Salden in der Saldenliste enthalten sind und ob einzelne Konten, die zu gemischten Konten geworden sind (z. B. Devisenkonten) richtig abgeschlossen worden sind. Die Aufnahme der Vorräte und Materialien ist rechnerisch zu prüfen, die Mengenaufnahme an Hand der Lagerbücher zu kontrollieren und die Einstandspreise und Gestehungspreise sind an Hand der Rechnungen und Kalkulationen zu vergleichen. Nötigenfalls ist in den Lagern stichprobenweise festzustellen, ob und wie die vorhandenen Materialien und Vorräte buchmäßig erfaßt werden. Bei der Prüfung der Anlagekonten ist darauf zu achten, daß die Abschreibungen sich in angemessenen Grenzen halten. Je mehr der Prüfer bei Vornahme der Prüfung von wirtschaftlichen Gesichtspunkten ausgeht, um so mehr wird er sich bei größeren Betrieben nicht nur damit begnügen, das Zahlenmaterial und die Bewertung nachzuprüfen, sondern er wird, wenn er seine Aufgabe recht versteht, die wirtschaftlichen Grundlagen, die sich in diesen Zahlen äußern, in ihrem Zusammenhange zu erfassen und daraus notwendige Schlüsse zu ziehen suchen."

Man sieht aus den eben angeführten Bestimmungen des Materialerlasses sofort, daß die Buch- und Betriebsprüfung im wesentlichen nach den gleichen Gesichtspunkten vorgenommen wird, nach denen die Prüfung der Handelsbilanz seitens des Aufsichtsrats erfolgt. Auch hier findet eine Vergleichung von Steuer- und Handelsbilanz, sowie im übrigen stichprobenweise Prüfung der Bewertungen, des Inventars und der einzelnen Konten statt. Es erhellt daher ohne weiteres, daß durch Einsicht in den Prüfungsbericht die Bilanzprüfung des Aufsichtsrats eine wesentliche Unterstützung erfahren kann. Von besonderer Bedeutung für die Bilanzprüfung des Aufsichtsrats sind die in den Berichtsanlagen enthaltenen Angaben über die von den Buchprüfern vorgenommenen Prüfungshandlungen. Diese Angaben sind deshalb erforderlich, damit zunächst der Prüfer und die Steuerbehörde sich ein Urteil über Zweckmäßigkeit und Vollständigkeit der Prüfung machen können, ferner aber auch, um etwa erforderliche spätere Prüfungen insofern zu erleichtern, als bei diesen Prüfungen der Prüfer seine Prüfungshandlungen entsprechend einrichten kann, z. B. daß er statt der früher lückenlos geprüften Monate diesmal andere Monate, statt des lückenlos geprüften Inventars der Abteilung A diesmal das der Abteilung B prüft usw.[1])

[1]) Koch S. 13.

Dies kommt auch der Bilanzprüfung des Aufsichtsratsmitglieds zugute. Wird der Bericht gerade zu der Zeit erstattet, in der es mit der Bilanzprüfung beginnen will, so wird es jedenfalls diejenigen Prüfungshandlungen, die von den Buchprüfern vorgenommen worden sind und zu günstigen Ergebnissen geführt haben, seinerseits nicht mehr vornehmen. Auf keinen Fall wäre es mit Treu und Glauben, sowie mit der Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmanns vereinbar, wenn das Aufsichtsratsmitglied, seinem schon vor Eingang des Berichts etwa aufgestellten Revisionsplan folgend, genau dieselben Prüfungshandlungen vornehmen würde, die schon die Buchprüfer vorgenommen haben. Die Wahrscheinlichkeit, daß hier noch etwas entdeckt wird, ist so gering, daß sich die bei dieser Prüfung entstehende Belastung des Betriebs und Inanspruchnahme des Aufsichtsratsmitglieds nicht rechtfertigen läßt. Das Aufsichtsratsmitglied muß vielmehr andere Stichproben und zwar gegebenenfalls in bedeutend geringerem Umfange vornehmen, als es geboten wäre, wenn der Prüfungsbericht nicht vorläge. Die Grenze, an der sich das Gefühl einstellt, daß die Bilanz ordnungsmäßig aufgenommen ist, wird jedenfalls bei Vorliegen eines Prüfungsberichtes, der sich anerkennend über Buchführung und Bilanzierung äußert, sehr früh erreicht.

Wird der Bericht erst erstattet, nachdem das Aufsichtsratsmitglied die Bilanzprüfung schon vorgenommen hat, so kann es, wenn der Bericht auf Unstimmigkeiten aufmerksam macht, hieraus die entsprechenden Schlüsse ziehen. Auf jeden Fall muß es verhindern, daß unzulässige Gewinnausschüttungen stattfinden oder etwa weitere Verfehlungen des Vorstandes sich ereignen können.[1])

Zur Unterstützung der bisherigen Ausführungen ist noch ein Beispiel aus der Praxis zu erwähnen, in dem ungeheurer Schaden hätte verhindert werden können, wenn der Aufsichtsrat Einsicht in den Prüfungsbericht genommen hätte.

Es handelt sich um den Zusammenbruch der Nordwolle A. G.

---

[1]) Der Vollständigkeit halber sei an dieser Stelle erwähnt, daß nach einem neueren Erlaß des Reichsmin. d. Fin. v. 8. 4. 32 die Buch- und Betriebsprüfung in dem am 1. 4. 32 beginnenden dritten Turnus sich zwar grundsätzlich weiterhin auf die Nachprüfung sämtlicher Steuern, also auch auf die Nachprüfung der Körperschaftssteuer erstrecken soll, welche die für die Bilanzprüfung des Aufsichtsrats so wichtigen Prüfungshandlungen erfordert. Stellt der Prüfer fest (bei Beginn oder im Verlauf der Prüfung), daß die Prüfung der Körperschaftssteuer ein steuerliches Mehr nicht ergeben würde, so ist nach dem oben angegebenen Erlaß die Prüfung nur noch auf die Umsatzsteuer zu beschränken und hinsichtlich der anderen Steuern einzustellen (der Erlaß ist abgedruckt in: Kurze Steuer-Nachr. v. 3. 10. 32, S. 5). Ferner sind nach diesem Erlaß die Prüfungsberichte als Zusatzberichte zu den früheren abzufassen. Es soll genügen, wenn der Bericht im Zusammenhang mit dem gesamten bisherigen Material zu verstehen ist. — Es besteht also die Möglichkeit, daß in Zukunft die Berichte nicht mehr so eingehend sind wie früher und daß insbesondere, wenn nur die Umsatzsteuer nachgeprüft ist, eine Nachprüfung der Bewertungen und des Inventars nicht mehr stattfindet. — Tatsächlich ist jedoch in den meisten Fällen gleichwohl auch die Körperschaftssteuer nachgeprüft und ein Prüfungsbericht erstattet worden.

Die Bilanzen der Nordwolle A. G. waren vor dem Zusammenbruch, wie sich später herausstellte, schon seit Jahren nicht in Ordnung. Sie waren jeweils im Auftrage des Aufsichtsrats von sachverständigen Bücherrevisoren geprüft worden, die indessen nichts entdeckt und daher in jedem Falle einen Revisionsvermerk erteilt hatten.[1]) Schon lange bevor in der Oeffentlichkeit bekannt war, daß die Nordwolle ungeheure Verluste hatte und die bisherigen Bilanzen nicht in Ordnung waren, hatte, wie aus einem Bericht des Reichsministers der Finanzen hervorgeht, der Buch- und Betriebsprüfungsdienst die Unregelmäßigkeiten des Vorstands entdeckt.[2]) Hätte in diesem Falle der Aufsichtsrat Einsicht in den Prüfungsbericht genommen, so wäre er zeitig auf die Unstimmigkeiten aufmerksam geworden und hätte jedenfalls weiteren Schaden nicht nur von der Nordwolle, sondern auch von der durch den Zusammenbruch des Unternehmens schwer getroffenen deutschen Wirtschaft abwenden können.

Die vorstehenden Ausführungen haben zur Genüge die Bedeutung ergeben, die der Einsicht in den Prüfungsbericht zukommt. Die Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmanns legt dem Aufsichtsratsmitglied die Pflicht zur Einsicht in den Prüfungsbericht auf. Eine Belastung und Störung des Betriebes entsteht hierbei garnicht. Der zu erwartende Nutzen ist dagegen so groß, daß sich die verhältnismäßig geringfügige Inanspruchnahme des Aufsichtsratsmitglieds rechtfertigen läßt. Es hätte seiner Prüfungspflicht nicht genügt, wenn es sich lediglich mit einer stichprobenweisen Prüfung der Bilanzunterlagen, sowie mit der Vergleichung von Steuer- und Handelsbilanz begnügt hätte, obwohl ein Buchprüfungsbericht vorliegt, den es einsehen konnte. Sein Recht zur Einsichtnahme ergibt sich aus § 246 Abs. 1, S. 2 HGB. Der Prüfungsbericht gehört zu den „Schriften" der Gesellschaft.

Die Erkenntnisse, die das Aufsichtsratsmitglied aus dem Prüfungsbericht schöpfen kann, können unter Umständen auf sehr einfache und wenig zeitraubende Weise noch erweitert werden. Der Materialerlaß vom 7. 7. 1927 sieht vor, daß das Ergebnis der Prüfung nach Uebersendung des Berichts an den Steuerpflichtigen nochmals in einer gemeinsamen „Schlußbesprechung" zwischen dem Prüfungsbeamten und dem Steuerpflichtigen bezw. dessen gesetzlichem Vertreter, hier also dem Vorstand, erörtert wird.[3]) Treu und Glauben, sowie die Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmanns erfordern daher, daß das Aufsichtsratsmitglied an der Schlußbesprechung teilnimmt. Tatsächlich ist es auch häufig üblich, daß ein Bücherrevisor sich im Auftrag des Aufsichtsrats an der Schlußbesprechung beteiligt.[4]) Wird dem Aufsichtsratsmitglied vom Vorstand die Teilnahme untersagt, so kann es natürlich hieraus die Folgerung ziehen, daß der Vorstand etwas zu verbergen hat. Es muß dann umgehend die erforderlichen Schritte unternehmen.

---

[1]) Homburger, AR. und Bp., S. 86.

[2]) Der Bericht ist auszugsweise wiedergegeben von Grabower S. 925.

[3]) vgl. Mat. Erl. bei Koppe S. 580. Nach einem neueren Erlaß des R. Min. d. Fin. v. 8. 4. 1932 soll diese Schlußbesprechung allerdings nur dann abgehalten werden, wenn von ihr eine Förderung der Steuerangelegenheit zu erwarten ist (abgedruckt in: Kurze Steuernachr. v. 3. 10. 1932, S. 5).

[4]) Koppe S. 580.

§ 7: Ergebnis der Untersuchungen des ersten Abschnitts.

Das Ergebnis der gesamten bisherigen Betrachtungen, bei denen unterstell worden ist, daß der Aufsichtsrat nur aus einem einzigen, aber bilanzsachverständigen Mitglied besteht, ist demnach folgendes:

Die Bilanzprüfung hat zunächst durch stichprobenweise Prüfung der Bilanzunterlagen zu erfolgen. Die Stichproben sind solange vorzunehmen, bis das Aufsichtsratsmitglied mit gutem Gewissen von der Ordnungsmäßigkeit der Bilanz überzeugt sein darf. Besteht von vornherein der Verdacht, daß die Bilanz nicht in Ordnung ist, oder entsteht dieser Verdacht während der Prüfung, so ist die Prüfung als Verdachtsprüfung auszugestalten. Es sind dann entsprechend mehr Stichproben zu nehmen. Etwa entdeckte Unstimmigkeiten müssen restlos aufgeklärt werden.

Da, wie später noch dargelegt wird, ohne Rücksicht auf die Zahl der Aufsichtsratsmitglieder grundsätzlich die gleiche Zahl und dieselbe Art Stichproben von den Bilanzunterlagen zu nehmen sind, läßt sich das hier für ein einziges Aufsichtsratsmitglied gewonnene Ergebnis ohne weiteres mit dem in Schrifttum und Rechtsprechung an die Prüfungstätigkeit des Gesamtaufsichtsrats gestellten Anforderungen vergleichen. Diese Vergleichung ergibt, daß das hier gewonnene Ergebnis der in Schrifttum und Rechtsprechung herrschenden Lehre insoweit entspricht, als auch dort eine fachmännisch vorgenommene stichprobenweise Prüfung der Bilanzunterlagen verlangt wird.[1]) Schon während des laufenden Bilanzjahres sind im Rahmen der allgemeinen Ueberwachungspflicht von Zeit zu Zeit die Bilanzunterlagen, insbesondere der Zahlungsverkehr, durch Stichproben zu prüfen.

Die von der herrschenden Lehre gestellten Anforderungen sind jedoch zu gering. Wie oben dargelegt, ist das Aufsichtsratsmitglied auch noch zur Vergleichung von Steuer- und Handelsbilanz, sowie zur Einsicht in einen etwa vorliegenden Prüfungsbericht der Reichsfinanzverwaltung verpflichtet. Findet eine Schlußbesprechung statt, so muß es hieran teilnehmen oder die Prüfung als Verdachtsprüfung ausgestalten, falls ihm die Teilnahme vom Vorstand nicht gestattet wird.

---

[1]) vgl. die auf S. 25 Anm. 1 und 2 Angegebenen.

Zweiter Abschnitt:

Zulässigkeit der Arbeitsteilung. Bildung von Ausschüssen. Haftung.

§ 8: **Uebersicht über die bisher vertretenen Ansichten.**

Nunmehr ist zu untersuchen, welche Prüfungshandlungen die einzelnen Aufsichtsratsmitglieder des aus mehreren Personen bestehenden Aufsichtsrats vorzunehmen verpflichtet sind. Um an die bisherigen Untersuchungen anknüpfen zu können, wird zunächst noch unterstellt, daß sämtliche Aufsichtsratsmitglieder die Kenntnisse eines Bilanzsachverständigen besitzen.

Es entsteht hier die Frage, ob eine Arbeitsteilung zwischen den einzelnen Aufsichtsratsmitgliedern stattfinden kann. In Schrifttum und Rechtsprechung herrscht Einigkeit darüber, daß nicht jedes Aufsichtsratsmitglied bei der Bilanzprüfung die gleiche Tätigkeit zu entfalten braucht. Bezüglich der Art der Tätigkeit, die der einzelne auszuüben hat, sowie bezüglich der Haftung für Versehen der anderen Aufsichtsratsmitglieder gehen die Ansichten jedoch auseinander. Der Stand der Meinungen wird im folgenden kurz wiedergegeben.

Nach herrschender Ansicht genügt es, wenn Stichproben von den Bilanzunterlagen nur durch einen Teil der Aufsichtsratsmitglieder (Ausschuß) oder gar nur von einem einzelnen Aufsichtsratsmitglied vorgenommen werden. Erforderlich ist in diesem Falle, daß der Ausschuß bezw. das einzelne Aufsichtsratsmitglied an den Gesamt-Aufsichtsrat über das Prüfungsergebnis und die Art der vorgenommenen Prüfungshandlungen Bericht erstattet (zur Vergleichung von Steuer- und Handelsbilanz, Einsicht in den etwa vorliegenden Buchprüfungsbericht und Teilnahme an der Schlußbesprechung nimmt die herrschende Meinung naturgemäß keine Stellung). Die übrigen Aufsichtsratsmitglieder haben dann bei Entgegennahme des Berichts ihrerseits darauf zu achten, ob die Persönlichkeiten der Berichterstatter und die Art und Weise, nach welcher sie zufolge ihres Berichts zu ihrem Ergebnis gelangt sind, Gewähr dafür bieten, daß sie sich ein genügend sicheres Urteil über die Ordnungsmäßigkeit der Bilanz bilden können. Für Versehen oder wissentlich falsche Angaben der Berichterstatter haften die übrigen Aufsichtsratsmitglieder nach herrschender Lehre nur, wenn sie bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmanns hätten erkennen müssen, daß der Bericht keine genügend sichere Grundlage war, um ihnen selbst ein Urteil über die Ordnungsmäßigkeit der Bilanz zu ermöglichen.[1])

---

[1]) RG. 93, S. 339/40; KG. in Zeitschr. d. dt. Notarver. 1925, S. 48; OLG. Köln bei Holdheim 12, S. 216; Pinner, JW. 1918, S. 817; Hagen S. 337; Bauer AR., S. 181; Küntzel S. 54; Goldschmit, AR., S. 172; Fischer in Ehrenb. Hdb., S. 249; Gierke Lehrbuch, S. 338; Brodmann, § 246 Anm. 2 a; StbP., § 246 Anm. 12; Leh-

Nur Cahn wendet sich gegen die herrschende Lehre. Nach Cahn ist die Bildung eines Bilanzausschusses im Aufsichtsrat nur dann zulässig, wenn dies durch einen Generalversammlungsbeschluß oder durch den Gesellschaftsvertrag gestattet wird. Ist letzteres der Fall, so sollen die dem Ausschuß nicht angehörenden Aufsichtsratsmitglieder für Versehen der übrigen nur dann haften, wenn sie dies Versehen bei sorgfältiger Ueberwachung der Ausschußmitglieder hätten erkennen können.[1]) Dagegen liegt nach Cahn eine gemäß § 246 Abs. 4 HGB. unzulässige Uebertragung von Obliegenheiten vor, wenn die Einrichtung eines Ausschusses nicht durch Statut oder Generalversammlungsbeschluß erlaubt ist. In diesem Falle sollen die dem Ausschuß nicht angehörenden Mitglieder für jedes Versehen der Ausschußmitglieder und zwar auch dann haften, wenn sie die Ausschußmitglieder genügend überwacht haben. Schon in der Uebertragung ihrer Obliegenheiten auf die Ausschußmitglieder sei ein Verschulden zu erblicken.[2]) Dagegen soll es nach Cahn den Aufsichtsratsmitgliedern gestattet sein, unter Beachtung der Vorschrift des § 249 Abs. 1 HGB. Amtsgenossen oder außenstehende Dritte als Erfüllungsgehilfen zuzuziehen, für die sie nach § 278 BGB. haften müssen.[3])

Damit ist zunächst der Stand der Ansichten wiedergegeben. Die Frage, ob etwa jedes Aufsichtsratsmitglied oder nur ein Ausschuß die Ansätze der Steuerbilanz mit denen der Handelsbilanz vergleichen, gegebenenfalls den Buchprüfungsbericht einsehen und der Schlußbesprechung beiwohnen muß, ist bisher weder im Schrifttum, noch in der Rechtsprechung aufgeworfen worden und konnte daher auch im Verlaufe der Darstellung der einzelnen Ansichten nicht berührt werden. Sie wird indessen bei der jetzt folgenden Kritik der verschiedenen Lehrmeinungen und Begründung der eigenen Ansicht mitbehandelt werden.

Wie schon oben erwähnt, besteht Einigkeit darüber, daß nicht jedes Aufsichtsratsmitglied die gleiche Tätigkeit zu entfalten braucht. Um so unverständlicher ist es, wie Cahn trotz grundsätzlicher Anerkennung der Zulässigkeit einer Arbeitsteilung[4]) zu einem von der herrschenden Lehre abweichenden Ergebnis gelangen konnte. Im wesentlichen wird dies allerdings darauf beruhen, daß die Vertreter der herrschenden Lehre ihre Ansichten durchweg unzureichend oder garnicht begründet haben.

---

mann-Ring, § 246 No. 5; vgl. RG. 98, S. 100. — Zu Unrecht führt StP., § 246 Anm. 12 Brodmann als abweichender Ansicht an. Er bemerkt, es könne B. § 246 Anm. 2 c. nicht zugestimmt werden ‚wenn dort behauptet wird, an der Prüfung der Jahresrechnung müsse sich jedes Mitglied „beteiligen". Vielmehr könne auch hier die Prüfung durch eine Kommission erfolgen. Die übrigen Mitglieder hafteten dann für Versehen in der Auswahl und Ueberwachung. — In der Ueberwachung liegt jedoch die Beteiligung an der Prüfung, da sie den Ueberwachenden eine Grundlage zur eigenen Urteilsbildung schafft. Etwas anderes wird auch von Brodmann nicht gesagt.

[1]) Cahn S. 207.
[2]) Cahn S. 207.
[3]) Cahn S. 208.
[4]) Cahn S. 204.

Die Richtigkeit der herrschenden Lehre läßt sich am besten bei einer eingehenden Prüfung der Cahn'schen Ansicht nachweisen.

Cahn geht von der Erfahrungstatsache aus, daß in zahlreichen Fällen eine Arbeitsteilung in der Weise stattfindet, daß die überhaupt zu leistende Arbeit enweder auf alle Aufsichtsratsmitglieder oder nur auf bestimmte Gruppen von Aufsichtsratsmitgliedern (Ausschuß) verteilt wird. Als Beispiel führt er u. a. die hier interessierende Frage der Bildung einer Bilanzkommission an.[1]) Zur Bildung von Kommissionen bemerkt Cahn folgendes: Nach § 246 Abs. 4 HGB., §§ 664 Abs. 1, Satz 1 und 613 Satz 1 BGB. könnten die Aufsichtsratsmitglieder die Ausübung ihrer Obliegenheiten nicht anderen übertragen. Sie hätten die Dienste in Person zu leisten. Nach § 278 Satz 1 BGB. hätten sie ein Verschulden der Personen, deren sie sich zur Erfüllung ihrer Verbindlichkeiten bedienen, in gleichem Umfang zu vertreten wie eigenes Verschulden. Die Uebertragung der Geschäftsbesorgung, die an sich nach den oben angeführten Bestimmungen verboten sei, könne jedoch durch einen Generalversammlungsbeschluß oder durch das Statut gestattet werden. Im letzteren Falle fände die Vorschrift des § 664 Abs. 1, Satz 2 BGB. Anwendung, wonach die der Kommission nicht angehörenden Aufsichtsratsmitglieder nur ein ihnen bei der Uebertragung zur Last fallendes Verschulden zu vertreten hätten. Außerdem folge aus dem Charakter des Aufsichtsrats als eines einheitlichen, ständigen und umfassenden Kontrollorgans, daß die übrigen Aufsichtsratsmitglieder die Mitglieder der Kommission zu überwachen hätten.[2])

Ist also die Bildung einer Bilanzkommission durch Statut oder Generalversammlungsbeschluß vorgesehen, dann führt die Cahn'sche Ansicht zu denselben Ergebnissen wie die herrschende Lehre. Auch nach Cahn haften in diesem Falle die der Kommission nicht angehörenden Aufsichtsratsmitglieder nur für Verschulden bei der Auswahl und Ueberwachung der Kommissionsmitglieder. Sie haften also nur dann, wenn sie bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmanns hätten erkennen müssen, daß sie sich auf Grund des von der Kommission erstatteten Berichts kein genügend sicheres Bild über die Ordnungsmäßigkeit der Bilanz machen konnten.

Zu anderen Ergebnissen dagegen führt die Cahn'sche Ansicht, wenn die Bildung einer Kommission weder durch das Statut noch durch Generalversammlungsbeschluß gestattet ist. Die eigenmächtige Einrichtung einer Kommission stelle nicht etwa die an sich zulässige Heranziehung von Gehilfen seitens der Nichtkommissionsmitglieder dar, sondern es liege dann vielmehr eine unbefugte Uebertragung der Besorgung ganzer Zweige der aufsichtsrätlichen Tätigkeit an Amtsgenossen vor. Darin soll ein Verstoß gegen § 246, Abs. 4 HGB. und § 664 Abs. 1, Satz 1 BGB. zu erblicken sein, der schon ein Verschulden der Nichtkommissionsmitglieder bedeute, für welches sie nach § 249 Abs. 1 HGB. einzustehen hätten.[3]) Dagegen könnten sich die Aufsichtsratsmitglieder unter Beachtung des § 249, Abs. 1 HGB. der Unterstützung von Gehilfen bedienen und zwar entweder Außenstehender oder ihrer Amtsgenossen, für deren Verschulden sie nach § 278 BGB. hafteten. Hierbei werde nicht gegen ein Verbot

[1]) Cahn S. 204.
[2]) Cahn S. 205.
[3]) Cahn S. 208.

wie im Falle der Bildung einer Kommission verstoßen. Weil die Uebertragung der vollständigen Ausübung der Obliegenheiten an andere untersagt sei, folge hieraus e contrario, daß die Erfüllung der Verbindlichkeit (gemeint ist wohl: eines Teiles der Verbindlichkeiten) der Aufsichtsratsmitglieder durch Gehilfen zulässig sei. Ob nun im Einzelfall eine unzulässige Uebertragung von Obliegenheiten des einen Aufsichtsratsmitglieds auf andere vorliege oder ob diese nur als Erfüllungsgehilfen anzusehen seien, sei Tatfrage, die sich nach den jeweiligen Abmachungen im Schoße des Aufsichtsrates richte.[1])

Damit weicht Cahn der hier interessierenden Frage aus, ob, wenn Stichproben von den Bilanzunterlagen nur durch die Mitglieder einer Kommission vorgenommen werden, die Nichtkommissionsmitglieder ihre Obliegenheiten in unzulässiger Weise übertragen oder in zulässiger Weise die Kommissionsmitglieder als Erfüllungsgehilfen verwendet haben.[2]) Ob man das erstere oder das letztere annimmt, ist, wenn man der Cahn'schen Ansicht folgt, im Ergebnis für die Verantwortung der Nichtkommissionsmitglieder, die nur den Bericht der Kommission entgegennehmen, ohne Belang. Für Versehen der Kommissionsmitglieder haften sie stets, und zwar im ersteren Falle, weil in der Uebertragung von Obliegenheiten schon ein Verschulden zu erblicken ist, im zweiten Falle, weil sie gemäß § 278 BGB. für Verschulden ihrer Hilfspersonen einzustehen haben.

Die Ansicht Cahn's hält einer näheren Nachprüfung nicht stand. Zwar ist es richtig, daß die Aufsichtsratsmitglieder ihre Obliegenheiten nicht auf andere übertragen dürfen. Dagegen stimmt es schon nicht, daß die Uebertragung von Obliegenheiten durch das Statut oder die Generalversammlung gestattet werden kann.[3])

Es ist Cahn auch zuzugeben, daß in einer unzulässigen Uebertragung von Obliegenheiten schon ein Verschulden liegt, für das die Aufsichtsratsmitglieder haften müssen. Weiterhin kann nicht bestritten werden, daß die Zuziehung von Erfüllungsgehilfen zulässig ist, für deren Verschulden die Aufsichtsratsmitglieder gemäß § 278 BGB. einzustehen haben.

Damit hat Cahn aber im Grunde genommen nur eine Selbstverständlichkeit ausgesprochen und die Frage, welche Tätigkeit die einzelnen Aufsichtsratsmitglieder bei der Bilanzprüfung zu entfalten haben, nicht beantwortet. Es ist unverständlich, wie man Untersuchungen über die Zulässigkeit der Uebertragung von Obliegenheiten und der Zuziehung von Erfüllungsgehilfen anstellen kann, bevor man sich darüber klar geworden ist, ob es sich bei den in Frage stehenden Fällen überhaupt um Obliegenheiten oder Verbindlichkeiten des einzelnen Aufsichtsratsmitgliedes handelt, welche auf andere übertragen bezw. durch andere erfüllt werden. Zunächst muß festgestellt werden, ob im konkreten Fall eine Uebertragung von

---

[1]) Cahn S. 209.

[2]) regelmäßig scheint allerdings Cahn die Kommissionsmitglieder als Erfüllungsgehilfen zu betrachten. Letzteres ist daraus zu entnehmen, daß Cahn als Beispiel für einen Erfüllungsgehilfen dasjenige Aufsichtsratsmitglied anführt, welchem gemäß § 246 Abs. 1, Satz 2 durch Beschluß des Aufsichtsrats das Recht verliehen worden ist, die Bücher und Schriften der Gesellschaft einzusehen, sowie die Bestände zu untersuchen. Cahn, S. 209.

[3]) vgl. hierzu die Ausführungen auf S. 57.

Obliegenheiten auf andere bezw. Erfüllung von Verbindlichkeiten durch andere stattfindet.

Der grundlegende Fehler Cahn's läßt sich an folgendem Beispiel verdeutlichen: Ist das Mitglied A des nur aus drei Aufsichtsratsmitgliedern bestehenden Aufsichtsrats garnicht verpflichtet, Stichproben durch Einsicht in die Bücher usw. vorzunehmen, ist es vielmehr nur verpflichtet, B und C zur Berichterstattung über die von Ihnen vorgenommenen Stichproben zu veranlassen und hierbei darauf zu achten, ob es durch den Bericht ein genügend sicheres Bild über die Ordnungsmäßigkeit der Bilanz erhält, so kann natürlich in der Vornahme sämtlicher durch Büchereinsicht usw. erforderlichen Stichproben durch B und C weder eine Uebertragung von Obliegenheiten gesehen, noch können B und C als Erfüllungsgehilfen des A betrachtet werden.

§ 9: Auslegung der zwischen den einzelnen Aufsichtsratsmitgliedern und der Aktiengesellschaft bestehenden Rechtsverhältnisse nach den Grundsätzen des § 157 BGB. Auslegung des Begriffs der Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmanns.

Im folgenden ist also zu untersuchen, ob sämtliche Aufsichtsratsmitglieder oder nur einzelne von ihnen verpflichtet sind, Stichproben von den Bilanzunterlagen durch Büchereinsicht usw. zu nehmen, die Steuerbilanz und den etwa vorliegenden Buchprüfungsbericht einzusehen, sowie an der Schlußbesprechung teilzunehmen. Weiterhin ist zu prüfen, welche Verpflichtungen gegebenenfalls für diejenigen Aufsichtsratsmitglieder bestehen, die zur Vornahme sämtlicher eben erwähnten Prüfungshandlungen nicht verpflichtet sind.

Es ist schon oben gesagt worden, daß in Schrifttum und Rechtsprechung grundsätzlich Einigkeit darüber besteht, daß nicht jedes Aufsichtsratsmitglied bei der Bilanzprüfung die gleiche Tätigkeit zu entfalten braucht, daß also eine Arbeitsteilung statthaft ist. Diese Ansicht wird regelmäßig damit begründet, daß das Gesetz selbst durch die Bestimmung des § 246 Abs. 1, Satz 2 HGB.: „Der Aufsichtsrat kann selbst oder durch einzelne von ihm zu bestimmende Mitglieder die Bücher und Schriften der Gesellschaft einsehen" usw., auf eine zweckentsprechende Arbeitsteilung hinweise.[1]) und daß außerdem eine Arbeitsteilung nicht ausdrücklich verboten sei.[2]) Der wirkliche Grund, aus dem sich die Zulässigkeit der Arbeitsteilung ergibt, ist nirgendswo mit genügender Deutlichkeit ausgesprochen. Die folgenden Ausführungen werden ergeben, daß die Zulässigkeit der Arbeitsteilung aus einer richtigen Auslegung des Begriffs der Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmanns, sowie aus einer nach § 157 BGB. vorzunehmenden Auslegung des zwischen den einzelnen Aufsichtsratsmitgliedern und der Aktiengesellschaft bestehenden sozialrechtlichen Rechtsverhältnisses folgt. Das Ergebnis dieser Auslegung beantwortet auch die Frage, ob in der Arbeitsteilung eine unzulässige Uebertragung von Obliegenheiten eines Aufsichtsratsmitgliedes auf die anderen zu erblicken ist oder ob die andern Aufsichtsratsmitglieder als Erfüllungsgehilfen dieses Aufsichtsratsmitglieds zu betrachten sind.

---

[1]) RG. 93, S. 340; Hagen S. 337.

[2]) Brodmann AR., § 246 Anm. 2 a; Goldschmit AR., S. 171.

Im ersten Abschnitt der Arbeit ist bereits dargelegt, daß sogar dann, wenn der Aufsichtsrat nur aus einem einzigen bilanzsachverständigen Mitglied besteht, dieses eine Mitglied nicht beliebig viel Stichproben von den Bilanzunterlagen durch Büchereinsicht usw. zu nehmen braucht, sondern vielmehr an einer bestimmten Grenze Halt machen kann. Dies wurde damit begründet, daß Treu und Glauben, sowie die Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmanns vor allem eine Berücksichtigung des Prüfungszwecks verlangen, daß der Prüfungszweck ein wirtschaftlicher — die Förderung des Betriebs — ist, und daß aus rein wirtschaftlichen Erwägungen Stichproben dann nicht mehr vorgenommen werden dürfen, wenn von ihnen eine Förderung des Betriebes nicht mehr zu erwarten ist. Die gleichen Erwägungen sind auch jetzt anzustellen.

Für die Aufsichtratsmitglieder bestehen zahlreiche Möglichkeiten, sich ein Bild über die Ordnungsmäßigkeit der Bilanz zu machen (auf die Möglichkeit der Zuziehung eines Bilanzsachverständigen wird hier noch nicht eingegangen). Z. B. können sämtliche Aufsichtsratsmitglieder die Prüfungshandlungen vornehmen, zu deren Vornahme nach den Untersuchungen des ersten Abschnitts in dem dort behandelten theoretischen Fall das einzige Aufsichtsratsmitglied verpflichtet ist; d. h. sämtliche Aufsichtsratsmitglieder prüfen unabhängig von einander die Bilanzunterlagen durch Stichproben im Wege der Büchereinsicht usw. in dem oben festgestellten Umfang, außerdem sehen alle die Steuerbilanz und gegebenenfalls den Buchprüfungsbericht ein und nehmen an einer etwaigen Schlußbesprechung teil. Dies wären die äußersten Anforderungen, die man nach den bisherigen Ausführungen an die Prüfungstätigkeit der einzelnen Aufsichtsratsmitglieder stellen könnte. Die geringsten Anforderungen könnten darin bestehen, daß nur ein einziges Aufsichtsratsmitglied die oben erwähnten Handlungen vornimmt und den anderen über Art, Umfang und Ergebnis seiner Prüfungstätigkeit Bericht erstattet, sodaß die anderen in der Lage wären, sich auf Grund dieses Berichts ein Urteil zu bilden.

Nunmehr sind Vor- und Nachteile der verschiedenen Möglichkeiten gegeneinander abzuwägen. Dabei wird sich auch ergeben, inwieweit im einzelnen die bei der Prüfung entstehende Belastung und Störung des Betriebes, sowie die Inanspruchnahme der Aufsichtsratsmitglieder durch den jeweils zu erwartenden Nutzen gerechtfertigt wird.

Aus den im ersten Abschnitt gemachten Ausführungen ist ersichtlich, daß der Betrieb schon dann ganz erheblich gestört wird, wenn nur ein einzelnes Aufsichtsratsmitglied die Bilanzunterlagen durch Einsicht in Bücher usw. stichprobenweise prüft. Eine geradezu ungeheuerliche Störung würde entstehen, wenn jedes Aufsichtsratsmitglied eines vielleicht zehn- oder fünfzehnköpfigen Aufsichtsrats Stichproben in dem gleichen Umfang vornehmen würde, wie für das einzige Aufsichtsratsmitglied in dem theoretischen Fall des ersten Abschnitts dargestellt. Dem Schaden, der hierdurch für das Unternehmen entstehen würde, ständen allerdings gewisse Vorteile gegenüber. Nehmen z. B. sämtliche Aufsichtsratsmitglieder andere Stichproben vor (jedoch im Umfang wie im ersten Abschnitt dargestellt) und berichten sie sich anschließend über Art und Ergebnis ihrer Untersuchung, dann wird jedes einzelne viel eher Kenntnis von etwaigen Unstimmigkeiten erhalten, als wenn es allein diese Stichproben vornimmt und ihm ein Bericht von den anderen nicht

erstattet wird. Die Kenntnisse, die der Einzelne so erwirbt, können jedoch niemals größer sein als die Kenntnisse, die er erwerben würde, wenn er die Tätigkeit der anderen auch noch selbst ausüben, also deren Stichproben auch noch vornehmen würde. Nach den im ersten Abschnitt gemachten Ausführungen brauchte er, wenn nur er allein zur Prüfung verpflichtet wäre, soviel Stichproben überhaupt nicht vorzunehmen, sich soviel Kenntnisse also garnicht zu erwerben, da sich die damit verbundene eigene Inanspruchnahme und Belastung des Betriebs nicht mehr rechtfertigen läßt. Findet eine gegenseitige Berichterstattung nicht statt, so erwirbt das einzelne Aufsichtsratsmitglied allerdings nicht mehr Kenntnisse, als es sich nach den Ausführungen des ersten Abschnitts erwerben muß. Die Belastung des Betriebs bleibt jedoch bestehen, da immer noch ein der Zahl der Aufsichtsratsmitglieder entsprechendes Mehrfache der im ersten Abschnitt bezeichneten Stichproben vorgenommen wird. Es wäre jedoch gegen Treu und Glauben, wenn die einzelnen Aufsichtsratsmitglieder, denen die gleiche Prüfungspflicht auferlegt ist, ihre Erfahrungen nicht gegeneinander austauschen und sich über die Ergebnisse ihrer Tätigkeit berichten würden.

Berichten sie sich aber fortlaufend (nicht erst nach Beendigung ihrer Tätigkeit), so wird sich bei jedem einzelnen das Gefühl: „Jetzt ist es genug, jetzt ist alles weitere Revidieren nur eine Formalität", bedeutend früher einstellen, als wenn nur er ganz allein Stichproben von den Bilanzunterlagen nehmen würde. Daraus folgt, daß nicht jedes Aufsichtsratsmitglied sämtliche Prüfungshandlungen vorzunehmen hat, die es an sich vornehmen müßte, wenn es allein zur Prüfung verpflichtet wäre. Hieraus ergibt sich weiter, daß das einzelne Aufsichtsratsmitglied die Tätigkeit, die von den anderen ausgeübt und über die ihm Bericht erstattet wird, grundsätzlich nicht selbst auszuüben braucht. Die hierdurch entstehende eigene Inanspruchnahme und Betriebsstörung läßt sich jedenfalls dann nicht mehr rechtfertigen, wenn die Persönlichkeiten der anderen Aufsichtsratsmitglieder Gewähr für gewissenhafte und zuverlässige Prüfung und Berichterstattung bieten.

Folgende Ueberlegung erbringt einen weiteren Beweis dafür, daß Arbeitsteilung gestattet ist. Es wurde im ersten Abschnitt dargelegt, daß in dem dort behandelten theoretischen Fall das einzige Aufsichtsratsmitglied Stichproben nur bis zu einer gewissen Grenze nehmen, sich also nur Kenntnisse über die Ordnungsmäßigkeit eines bestimmten Teiles der Bilanzunterlagen zu verschaffen braucht. Nimmt *eines* der Aufsichtsratsmitglieder eines mehrköpfigen Aufsichtsrats Stichproben bis zu dieser Grenze, so hat *dieses* Mitglied demnach seiner Prüfungspflicht genügt. Berichtet es den anderen Mitgliedern über Art, Umfang und Ergebnis seiner Prüfungstätigkeit, so können sie sich auf Grund dieses Berichts ebenfalls Kenntnisse über die Ordnungsmäßigkeit des vom Berichterstatter geprüften Teils der Bilanzunterlagen verschaffen, den sie an sich durch Büchereinsicht usw. prüfen müßten, wenn jeweils nur sie allein zur Bilanzprüfung verpflichtet wären.

Wenn der Berichterstatter so vertrauenswürdig ist, daß man annehmen kann, daß er nicht wissentlich Unwahres berichtet,[1]) wenn

---

[1]) Bauer AR., S. 181 weist auf einen Fall hin, in dem der Berichterstatter behauptet hat, er hätte festgestellt, daß der in der Bilanz ausgewiesene Wechselbestand tatsächlich vorhanden sei,

er außerdem so zuverlässig ist, daß ein Irrtum bei seiner Prüfung nahezu ausgeschlossen scheint, dann ist die Wahrscheinlichkeit sehr groß, daß sich die übrigen Aufsichtsratsmitglieder schon auf Grund dieses Berichts ein zuverlässiges Bild über die Ordnungsmäßigkeit des vom Berichterstatter geprüften Teiles der Bilanzunterlagen und damit über die Ordnungsmäßigkeit der Bilanz überhaupt machen können. Dies wird bestätigt durch einen vom Reichsgericht in RG. 93, S. 339 ff. entschiedenen Fall. Dem Urteil liegt folgender Tatbestand zu Grunde: Aus der Mitte des Aufsichtsrats war eine aus zwei Mitgliedern bestehende Bilanzkommission gebildet worden. Diese beiden Mitglieder hatten die Ordnungsmäßigkeit der Bewertungen überhaupt nicht nachgeprüft. Sie hatten lediglich den Vorstand gefragt, ob die Vorräte zum Selbstkostenpreis in die Bilanz eingesetzt seien und sich dann mit der bejahenden Antwort des Vorstandes beruhigt. In Wirklichkeit waren sämtliche Vorräte überbewertet worden. Die beiden Mitglieder der Bilanzkommission hatten dann dem Gesamtaufsichtsrat mitgeteilt, die Bilanz sei in Ordnung. Die übrigen Mitglieder hatten sich mit dieser Mitteilung zufrieden gegeben. Infolge der Ueberbewertung kam es zu unzulässigen Gewinnausschüttungen, die den Zusammenbruch des Unternehmens herbeiführten.

Hätten in diesem Falle die der Kommission nicht angehörenden Mitglieder sich auch berichten lassen, auf welche Weise die beiden Kommissionsmitglieder zu ihrem Ergebnis gekommen waren, so hätten sie erfahren, daß die Bewertungen überhaupt nicht nachgeprüft waren. Aus der Mitteilung der Bilanzkommission, die Bilanz sei in Ordnung, konnten sie sich natürlich kein genügend sicheres Bild über die Ordnungsmäßigkeit der Bilanz machen. Genügend sicher wäre dies Bild erst dann geworden, wenn sie sich hätten berichten lassen, wie die Kommission zu ihrem Ergebnis gekommen war, da sie in diesem Falle das Ergebnis selbst hätten nachprüfen können.[1]) Haben sich also die Nichtkommisssionsmitglieder in dieser Weise Bericht erstatten lassen, so haben sie die gleichen Kenntnisse, also ob sie selbst durch Büchereinsicht usw. Stichproben genommen hätten. Dann ist jedoch die Wahrscheinlichkeit, daß sie sich schon auf Grund des Berichts ein zutreffendes Bild über die Ordnungsmäßigkeit des vom Berichterstatter geprüften Teils der Bilanzunterlagen und demnach über die Ordnungsmäßigkeit der Bilanz überhaupt machen können, so groß, daß es sich nicht mehr rechtfertigen läßt, wenn sie ihrerseits ihre Zeit mit Einsicht in Bücher usw. verbringen und hierdurch den Betrieb noch weiter stören.

Natürlich kann es im Einzelfall erforderlich sein, daß nicht nur ein, sondern mehrere oder alle Aufsichtsratsmitglieder Stichproben durch Einsicht in die Bücher usw. vornehmen. Immerhin gilt jedoch der Satz, daß der Umfang der von allen Aufsichtsratsmitgliedern vorgenommenen Stichproben so groß sein muß, wie der

---

während er sich in Wirklichkeit hierum überhaupt nicht gekümmert hatte.

[1]) Brodmann § 246 Anm. 2 c ist der Ansicht, die Unterinstanz sei in ihren tatsächlichen Feststellungen über das Ziel hinaus geschossen. Eine Nachprüfung des Inventars sei nur geboten, wenn ein besonderer Anlaß dazu gegeben scheine. — Daß eine Nachprüfung des Inventars und seiner Bewertung stets erforderlich ist, ist bereits im ersten Abschnitt dargelegt.

Umfang der Stichproben, zu deren Vornahme ein Aufsichtsratsmitglied verpflichtet wäre, wenn es die Bilanz ganz allein prüfen müßte. Würde diese Grenze überschritten, so würde jedes einzelne Aufsichtsratsmitglied infolge der gegenseitigen Berichterstattung einen größeren Teil der Bilanzunterlagen kennen lernen, als es (mit Rücksicht auf die zu erwartende Betriebsstörung und eigene Inanspruchnahme) kennen lernen müßte, wenn es die Prüfung allein vornehmen würde. Die Aufsichtsratsmitglieder müssen also die vorzunehmenden Prüfungshandlungen, deren Umfang im ersten Abschnitt festgestellt ist, unter sich verteilen, um den Prüfungszweck zu erreichen.[1])

Unbegründet ist der Einwand, es sei nicht einzusehen, warum nach dem Gesetz der Aufsichtsrat aus mehreren Personen bestehen muß, obwohl die Aufsichtsratsmitglieder zusammen nicht mehr Bilanzunterlagen prüfen dürfen als der nur aus einem einzigen Mitglied bestehende Aufsichtsrat.

Die gesetzliche Regelung bietet zahlreiche Vorteile. Zunächst wird, da die Mitglieder des Aufsichtsrats ihre verschiedenartigen Erfahrungen in den Dienst der Bilanzprüfung stellen und sich gegenseitig überwachen, eine gewisse Einseitigkeit der Prüfung verhütet. Würde der Aufsichtsrat nur aus einem einzigen Mitglied bestehen, so bestände leicht die Möglichkeit, daß dieses Mitglied mit dem Vorstand gemeinsame Sache macht. Diese Möglichkeit wird durch das Vorhandensein mehrerer Aufsichtsratsmitglieder nahezu ausgeschaltet. Im übrigen wird die Prüfung viel schneller beendet, wenn mehrere oder gar alle Aufsichtsratsmitglieder durch Büchereinsicht usw. Stichproben vornehmen und sich dann über Art, Umfang und Ergebnisse ihrer Tätigkeit berichten. Wenn diese Stichproben nur auf eine bestimmte Gruppe von Aufsichtsratsmitgliedern verteilt werden, wird außerdem die andere Gruppe wesentlich entlastet und in die Lage versetzt, sich um so eingehender anderen Aufgaben zu widmen, die sich nicht nur in der allgemeinen Ueberwachung nach § 246 Abs. 1 HGB. erschöpfen, sondern die dem Aufsichtsrat oder bestimmten Ausschüssen des Aufsichtsrats meist noch zahlreich in den Gesellschaftsverträgen auferlegt sind.

Die Auslegung der zwischen den einzelnen Aufsichtsratsmitgliedern und der Aktiengesellschaft bestehenden sozialrechtlichen Rechtsverhältnisse in Verbindung mit der Auslegung des Begriffs der Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmanns hat also ergeben, daß der Umfang der von den Bilanzunterlagen zu nehmenden Stichproben ein- für allemal ohne Rücksicht auf die Zahl der Aufsichtsratsmitglieder feststeht. Hieraus folgt zwangsläufig, daß diese Stichproben unter sämtliche Aufsichtsratsmitglieder oder nur eine Gruppe von ihnen zu verteilen sind. Bei kleineren Gesellschaften, bei denen die Prüfung nicht allzu lange Zeit erfordert, kann sogar genügen, wenn diese Stichproben nur von einem einzigen Aufsichtsratsmitglied genommen werden. Erforderlich ist jedoch in allen Fällen, daß jedes Aufsichtsratsmitglied, das Stichproben von den Bilanzunterlagen nimmt, über Art, Umfang und Ergebnis seiner Prüfungstätigkeit Bericht erstattet. Bei Entgegennahme des Berichts der anderen Aufsichtsratsmitglieder muß jedes Mitglied darauf achten, ob die Person des Berichterstatters Gewähr dafür bietet, daß es sich auf Grund des Berichts die gleichen Kenntnisse verschaffen kann, als

[1]) Fischer in Ehrenb. Hdb., S. 248.

ob es selbst die Handlung des Berichterstatters vorgenommen hätte. Auch hat es sich die Frage vorzulegen, ob der Berichterstatter richtig und zuverlässig vorgegangen ist. Auf keinen Fall braucht es jedoch selbst die Prüfungshandlung vorzunehmen, die die Berichterstatter vorgenommen haben. Die Tätigkeit der Berichterstatter gehört demnach nicht mehr zu den Pflichten der den Bericht entgegennehmenden Aufsichtsratsmitglieder. Daraus folgt, daß die Berichterstatter nicht als Erfüllungsgehilfen der anderen Aufsichtsratsmitglieder anzusehen sind.[1]) Ebensowenig liegt eine unzulässige Uebertragung von Obliegenheiten vor. Die Haftung des einzelnen Aufsichtsratsmitglieds für Versehen der übrigen tritt demnach nur ein, wenn es bei Auwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmanns hätte erkennen können, daß es sich auf Grund des Berichts der andern kein genügend sicheres Bild über die Ordnungsmäßigkeit der Bilanz machen konnte, wenn also die Berichterstatter unzuverlässig und nicht vertrauenswürdig waren oder wenn aus ihren Berichten zu ersehen war, daß sie die Bücher u. s. w. nicht im erforderlichen Umfang geprüft hatten oder methodisch falsch vorgegangen waren. Dies ist auch herrschende Ansicht.[2])

Zwar gilt die obige Untersuchung immer noch für den Fall, daß der Aufsichtsrat nur aus Bilanzsachverständigen besteht. In den in Schrifttum und der Rechtsprechung behandelten Fällen wird jedoch zum mindestens stillschweigend, mehrfach sogar ausdrücklich davon ausgegangen, daß die Aufsichtsratsmitglieder die zur Bilanzprüfung erforderlichen Kenntnisse besitzen.[3]) Aus diesem Grunde läßt sich auch das obige Ergebnis mit anderen Lehrmeinungen vergleichen.

Bis jetzt ist allerdings noch keine Stellung genommen zu der Frage, ob jedes einzelne Aufsichtsratsmitglied die Steuerbilanz und den etwaigen Prüfungsbericht einsehen und an der gegebenenfalls stattfindenden Schlußbesprechung teilnehmen muß. Auch hier sind wieder bei der Auslegung der zwischen den Aufsichtsratsmitgliedern und der Aktiengesellschaft bestehenden sozialrechtlichen Rechtsverhältnisse, sowie bei der Auslegung des Begriffs der Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmanns die schon oben gemachten Erwägungen anzustellen. Vergleicht nur ein einziges vertrauenswürdiges und zuverlässiges Aufsichtsratsmitglied die Ansätze der Steuer- und Handelsbilanz miteinander und erstattet es hierüber Bericht an die übrigen, so ist die Wahrscheinlichkeit, daß sich jedes der andern Aufsichtsratsmitglieder auf Grund des Berichts die gleichen Kenntnisse verschaffen kann, als wenn es selbst beide Bilanzen miteinander verglichen hätte, so groß, daß sich die mit einer eigenen Vergleichung verbundene zeitliche Inanspruchnahme nicht mehr rechtfertigen läßt. Es kann daher von den übrigen Aufsichtsratsmitgliedern nicht verlangt werden, daß auch sie ihrerseits Steuer- und Handelsbilanz mit einander vergleichen. Daher genügt es, wenn ein vertrauenswürdiges Aufsichtsratsmitglied mit der Vergleichung von Steuer- und Handelsbilanz und anschließender Berichterstattung hierüber beauftragt wird. Die übrigen Aufsichtsratsmitglieder sind dann nur zur Entgegennahme des Berichts verpflichtet.

---

[1]) So ausdrücklich Goldschmit, S. 315 ohne Begründung.
[2]) vgl. die auf Seite 36 Anm. 1 Angegebenen.
[3]) RG. bei Holdheim 13, S. 136; Fischer in Ehrenb. Hdb., S. 250.

Anders dagegen verhält es sich mit der Einsicht in den Buchprüfungsbericht. Diesen Bericht muß jedes Aufsichtsratsmitglied durchsehen. Zwar ist beinahe sicher, daß ein den Bericht allein durchsehendes Aufsichtsratsmitglied etwaige Unstimmigkeiten, auf die im Bericht hingewiesen ist, den andern Aufsichtsratsmitgliedern mitteilen wird, da er sich andernfalls selbst haftbar machen würde. Insoweit bestände im allgemeinen keine Gefahr, daß die übrigen Aufsichtsratsmitglieder nicht von etwaigen Unstimmigkeiten Kenntnis erhalten, die im Bericht niedergelegt sind. Die Durchsicht des Berichts durch sämtliche Aufsichtsratsmitglieder bietet jedoch andere und zwar so wesentliche Vorteile, daß sich die hiermit verbundene zeitliche Inanspruchnahme der einzelnen Aufsichtsratsmitglieder sehr wohl rechtfertigen läßt.

Es kann leicht der Fall eintreten, daß eines der Aufsichtsratsmitglieder beim Studium der sehr genauen und detaillierten Angaben des Prüfungsberichts auf einen Umstand aufmerksam wird, der zunächst harmlos aussieht, der ihm aber deshalb auffällt, weil ihm aus seiner Ueberwachungstätigkeit her Tatsachen bekannt sind, die diesen Umstand in weniger harmlosem Licht erscheinen lassen. Um nur ein Beispiel zu nennen: In einem Betrieb war es üblich, Schmiergelder an Angestellte von Firmen zu bezahlen, mit denen er in Geschäftsverbindung stand. Ein Aufsichtsratsmitglied, dem auf Grund der Geschäftsordnung des Aufsichtsrats die besondere Ueberwachung des Absatzes obliegt, hatte den Vorstand auf Einschränkung der Schmiergelderzahlungen gedrängt und dabei die Antwort bekommen, Schmiergelder seien schon seit einiger Zeit nicht mehr gezahlt worden. Bei Durchsicht des Prüfungsberichts stößt er plötzlich auf Angaben, aus denen hervorgeht, daß Schmiergelder trotzdem gezahlt und daher mit Recht vom Vorstand als Betriebsausgaben vom Gewinn abgesetzt worden sind.[1])

Hier hat also offenbar der Vorstand die Unwahrheit gesprochen. Den Aufsichtsratsmitgliedern konnte unter Umständen bei der Stichprobenprüfung der Bilanzunterlagen trotz Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmanns nichts auffallen. Vielleicht war im Kassenbuch gerade der Monat, in dem die Schmiergelder gezahlt waren, nicht geprüft oder die Zahlungen fälschlich unter einem anderen Titel verbucht worden. Es ist jetzt Sache des in Frage kommenden Aufsichtsratsmitglieds, aufzuklären, ob Schmiergelder gezahlt worden sind oder nicht. Der Ausfall der Ermittlungen wird dann von Einfluß darauf sein, ob etwa die Prüfung nunmehr als Verdachtsprüfung vorzunehmen ist.

An diesem einen Beispiel mag gezeigt sein, wie wichtig es ist, daß der Prüfungsbericht von jedem einzelnen Aufsichtsratsmitglied durchgesehen wird. Da die Durchsicht durch jedes Aufsichtsratsmitglied großen Nutzen stiftet und eine Belastung des Betriebs hierdurch fast garnicht entsteht, läßt sich die hiermit verbundene zeitliche Inanspruchnahme der einzelnen Aufsichtsratmitglieder sehr wohl rechtfertigen. Jedes Aufsichtsratsmitglied ist also verpflichtet, den Prüfungsbericht einzusehen.

Natürlich kann dies nicht gleichzeitig durch alle geschehen. Praktisch wird man wohl auf folgende Weise verfahren: Wird der Bericht gerade zu der Zeit erstattet, in welcher der Aufsichtsrat mit

---

[1]) anerkannt im Urteil des RFH. vom 3. 5. 27, abgedruckt bei Schlichting, S. 142/44.

der Prüfung der Bilanz beginnt, so ist auf jeden Fall erforderlich, ein vertrauenswürdiges Mitglied mit dem Studium des Berichts zu beauftragen, um zu verhindern, daß die von dem Buch- und Betriebsprüfer geprüften Bilanzunterlagen nochmals geprüft werden. Gleichzeitig wird dadurch eine entsprechende Aufstellung des Revisionsplans gewährleistet. Das gleiche gilt, wenn der Bericht erst im Verlauf der Prüfung erstattet wird. Gegegebenenfalls muß der Revisionsplan dann geändert werden. Geht der Bericht dagegen erst nach Vollendung der Prüfung ein, so ist wiederum sofortige Durchsicht mindestens durch ein Mitglied erforderlich. Die Reihenfolge, in der die übrigen Aufsichtsratsmitglieder den Bericht einsehen, mag innerhalb des Aufsichtsrats vereinbart und evtl. auch die Anfertigung von Abschriften und deren Uebersendung an alle Aufsichtsratsmitglieder angeordnet werden.

An der etwa stattfindenden Schlußbesprechung braucht dagegen nicht jedes Aufsichtsratsmitglied teilzunehmen. Vielmehr wird schon die Anwesenheit von einem Mitglied, das dann den übrigen über den Verlauf der Schlußbesprechung Bericht zu erstatten hat, genügen, um diese mit dem Inhalt der Schlußbesprechung bekannt zu machen. Gewöhnlich wird man hierzu ein Mitglied der Bilanzkommission heranziehen, da es mit den Verhältnissen des Betriebs besser vertraut ist. Unter Umständen kann auch die Beauftragung nach anderen Gesichtspunkten erfolgen. Z. B. kann ein Nichtkommissionsmitglied deshalb mit der Teilnahme beauftragt werden, um den übrigen Nichtkommissionsmitgliedern verstärkte Gewißheit darüber zu verschaffen, ob die Kommissionsmitglieder bisher zuverlässig gearbeitet haben.

Demnach sind nicht sämtliche Aufsichtsratmitglieder zur Anwesenheit in der Schlußbesprechung verpflichtet. Es genügt, wenn sie ein vertrauenswürdiges und zuverlässiges Mitglied mit der Teilnahme beauftragt und dessen Bericht entgegengenommen haben.

Die bisherigen Ausführungen, bei denen unterstellt worden ist, daß der Aufsichtsrat nur aus Bilanzsachverständigen besteht, haben also ergeben, daß, soweit es sich um Prüfung der Bilanzunterlagen, Einsicht in die Steuerbilanz und Teilnahme an der Schlußbesprechung handelt, eine Arbeitsteilung gestattet ist. Jedes Aufsichtsratsmitglied muß sich von den anderen über Art, Umfang und Ergebnis ihrer Prüfungshandlungen berichten lassen. Die übrigen Mitglieder sind nicht als Erfüllungsgehilfen des die Berichte entgegennehmenden Mitglieds anzusehen. Ebenso wenig hat dieses Mitglied seine Obliegenheiten in unzulässiger Weise auf die anderen übertragen. Die Unrichtigkeit der Cahn'schen Ansicht, nach der die Bildung eines Bilanzausschusses nicht zulässig ist, weil hierdurch die dem Ausschuß nicht angehörenden Mitglieder ihre Obliegenheiten auf die Ausschußmitglieder übertragen hätten, ist damit widerlegt.

Das Ergebnis der hier vertretenen Ansicht ist auch schon in den Motiven zum HGB. zum Ausdruck gelangt. Dort wird gesagt, daß es durch die Bestimmung des § 246 Abs. 4 HGB.: „Die Mitglieder des Aufsichtsrats können die Ausübung ihrer Obliegenheiten nicht anderen übertragen", den Aufsichtsratsmitgliedern nicht untersagt sein solle, die Verrichtung der einzelnen dem Aufsichtsrat zu-

gewiesenen Obliegenheiten unter die Mitglieder verschieden zu verteilen.[1]) Wenn nach Ansicht der Motive die Bestimmung des § 246 Abs. 4 HGB. den Fall der Geschäftsverteilung nicht trifft, so kann die Ansicht der Motive nur dahin gehen, daß es den einzelnen Aufsichtsratsmitgliedern nicht obliegt, auch diejenige Tätigkeit auszuüben, die nach der Geschäftsverteilung von den anderen auszuüben ist.

§ 10: Das Maß der von den Aufsichtsratsmitgliedern mitzubringenden Vorkenntnisse. Folgerungen.

Die bisher für den Umfang der Prüfungspflichten entwickelten Richtlinien gelten jedoch auch für den hier immer noch unterstellten Fall, daß der Aufsichtsrat nur aus Bilanzsachverständigen besteht, nicht ausnahmslos. Es ist denkbar, daß unter Umständen auch die Kenntnisse eines Bilanzsachverständigen nicht ausreichen, um die Ordnungsmäßigkeit gewisser Bilanzansätze beurteilen zu können. Homburger weist zutreffend darauf hin, daß im Favag-Fall auch ein sachverständiger Bilanzprüfer nur mit Hilfe von Spezialisten hätte feststellen können, ob Grundstücke und ähnliche Sicherheiten richtig bewertet waren.[2]) Das Ergebnis der bisherigen Untersuchungen kann also ohne weiteres entweder nur dann gelten, wenn derartige Spezialkenntnisse im konkreten Fall nicht erforderlich sind oder wenn der Aufsichtsrat nur aus Bilanzsachverständigen besteht, die sogar die erforderlichen Spezialkenntnisse besitzen.

Es entsteht jetzt die Frage, wie sich Prüfungstätigkeit und Verantwortlichkeit der Aufsichtsratsmitglieder gestalten, wenn diese Spezialkenntnisse erforderlich, jedoch nicht vorhanden sind. Diese Frage ist für die späteren Ausführungen von grundsätzlicher Bedeutung. Regelmäßig haben die Aufsichtsratsmitglieder weder derartige Spezialkenntnisse, noch überhaupt die Kenntnisse von Bilanzsachverständigen. Daher liefert die Untersuchung darüber, welche Prüfungshandlungen der nur aus Bilanzsachverständigen bestehende Aufsichtsrat vorzunehmen hat und wie sich die Verantwortung der Aufsichtsratsmitglieder regelt, wenn zur Beurteilung gewisser Bilanzansätze besondere Spezialkenntnisse erforderlich sind, gleichzeitig wertvolle Ergebnisse für den im dritten Abschnitt zu behandelnden Fall, in dem angenommen wird, daß der Aufsichtsrat aus Mitgliedern besteht, die nur die Durchschnittskenntnisse eines Geschäftsmanns, nicht jedoch die Kenntnisse von Bilanzsachverständigen besitzen.

Daß die Aufsichtsratsmitglieder auf irgend eine Weise die Richtigkeit auch derjenigen Bilanzansätze nachprüfen müssen, zu deren Nachprüfung ihre Kenntnisse nicht ausreichen, ist klar und bedarf keiner näheren Begründung. Nehmen sie nicht die Hilfe eines Spezialisten in Anspruch, so handeln sie auf jeden Fall schuldhaft, da sie ohne den Spezialisten nicht in der Lage sind, die Ordnungsmäßigkeit der betreffenden Ansätze beurteilen zu können.

Die besonderen Kenntnisse setzen den Spezialisten in die Lage, die erforderlichen Ueberlegungen anzustellen und die notwendigen Handlungen vorzunehmen, um die Angemessenheit bestimmter Bilanzansätze beurteilen zu können. Der Aufsichtsrat ist hierzu nicht imstande, da ihm diese Spezialkenntnisse fehlen. Danach ist zu-

---

[1]) Motive 1884 S. 78.
[2]) Homburger AR. und Bp., S. 95.

nächst zu prüfen, ob die Aufsichtsratsmitglieder verpflichtet sind, diese Spezialkenntnisse mitzubringen. Sind sie hierzu verpflichtet, so wäre allerdings die Zuziehung eines Spezialisten unzulässig. Es läge dann eine unzulässige Uebertragung von Obliegenheiten der Aufsichtsratsmitglieder auf den Spezialisten vor. Sind die Aufsichtsratsmitglieder dagegen nicht verpflichtet, Spezialkenntnisse mitzubringen, so bleibt immer noch zu untersuchen, ob nicht der Spezialist als Erfüllungsgehilfe anzusehen ist.

Nach den auf Seite 11/12 gemachten Ausführungen läßt sich der Umfang der von den Aufsichtsratsmitgliedern persönlich zu erfüllenden Pflichten nur durch Auslegung des Begriffs der Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmanns gewinnen. Aus der Bestimmung des § 249 Abs. 1 HGB. folgt zunächst, daß die Aufsichtsratsmitglieder verpflichtet sind, soviel Kenntnisse mitzubringen, daß sie zur Entwicklung der Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmanns in der Lage sind.[1]) Zur Entwicklung der Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmanns sind jedoch die Kenntnisse eines Spezialisten nicht erforderlich. Hierfür spricht schon der Wortlaut des Gesetzes. Das Gesetz verlangt die Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmanns, nicht etwa die eines Spezialisten. Daraus ist zu folgern, daß die Aufsichtsratsmitglieder nur die Durchschnittskenntnisse haben müssen, wie sie jeder Geschäftsmann besitzt.

Keinesfalls läßt sich hiergegen einwenden, der Begriff der Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmanns umfasse sogar den Begriff der Sorgfalt eines Spezialisten; die Kenntnisse eines Spezialisten seien demnach doch erforderlich. Eine derart umfassende und weite Auslegung des Begriffs der Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmanns würde zu nicht zu erfüllenden Anforderungen an die Kenntnisse der Aufsichtsratsmitglieder führen. Man müßte folgerichtig dann auch verlangen, daß die Aufsichtsratsmitglieder auf jedem der zahlreichen Gebiete, auf denen sie eine Tätigkeit auszuüben haben, die Kenntnisse der entsprechenden Spezialisten mitbringen, z. B. die Kenntnisse eines Rechtsanwalts, soweit es sich um die Führung eines Prozesses handelt, oder die Kenntnisse eines Chemikers, soweit die Ueberwachung des Betriebs einer chemischen Fabrik in Frage steht. Es kann nicht der Wille des Gesetzes sein, derartig unmögliche Forderungen an die Aufsichtsratsmitglieder zu stellen. Dies geht auch aus den Motiven zum HGB. hervor. Dort wird ausgeführt, daß es durch die Bestimmung des § 246 Abs. 4 HGB.: „Die Mitglieder des Aufsichtsrats können die Ausübung ihrer Obliegenheiten nicht anderen übertragen", den Aufsichtsratsmitgliedern nicht verwehrt sein soll, sich der Hilfe eines Bücherrevisors zu bedienen.[2]) Stehen also die Motive auf dem Standpunkt, daß die Zuziehung eines Bücherrevisors nicht als unzulässige Uebertragung von Obliegenheiten zu betrachten sei, daß demnach nicht einmal die Kenntnisse eines Bücherrevisors von den Aufsichtsratsmitgliedern verlangt werden können, dann muß die Ansicht der Motive erst

---

[1]) ebenso RG. bei Holdheim 13, S. 136: „die Mitglieder des Aufsichtsrats haben für die Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmanns einzustehen. Sind sie dazu nicht imstande, so hätten sie die Wahl in den Aufsichtsrat nicht annehmen sollen. Ihre Unfähigkeit entschuldigt sie nicht".

[2]) Motive S. 78.

recht dahin gehen, daß die Aufsichtsratsmitglieder nicht verpflichtet sind, die Kenntnisse eines Spezialisten zu besitzen.

Es steht also fest, daß die Aufsichtsratsmitglieder nicht die Kenntnisse eines Spezialisten mitzubringen brauchen. Daraus folgt zunächst, daß nicht schon in der Uebernahme des Aufsichtsratsamts dann ein Verschulden zu erblicken ist, wenn das einzelne Mitglied diese Kenntnisse nicht besitzt. Außerdem ergibt sich hieraus, daß die Zuziehung eines Spezialisten keine unzulässige Uebertragung von Obliegenheiten darstellt.

Nunmehr bleibt noch zu prüfen, ob der Spezialist etwa als Erfüllungsgehilfe der Aufsichtsratsmitglieder zu betrachten ist. Durch eine nach § 157 BGB. vorzunehmende Auslegung des zwischen Aufsichtsratsmitglied und Aktiengesellschaft bestehenden sozialrechtlichen Rechtsverhältnisses läßt sich ermitteln, ob die von dem Spezialisten entfaltete Tätigkeit noch zu den Pflichten des einzelnen Mitglieds gehört. Käme diese Auslegung zu dem Ergebnis, die Tätigkeit des Spezialisten liege an sich den Aufsichtsratsmitgliedern ob, so wären diese gemäß § 278 BGB. für jedes Verschulden des Spezialisten und zwar auch dann haftbar, wenn sie dieses Verschulden bei der Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmanns nicht erkennen konnten.

Das Ergebnis wäre im höchsten Maß unbillig. Die Aufsichtsratsmitglieder nehmen zum Zwecke der Bilanzprüfung öfter außenstehende Personen in Anspruch. Sie halten z. B. bei einer Auskunftei Nachfrage über die Bonität eines Kunden oder sie erkundigen sich bei einem Börsenmakler über gewisse Konjunkturschwankungen, um die Angemessenheit einer bestimmten Bewertung beurteilen zu können. Es wird ohne weiteres einleuchten, daß diese Personen nicht als Erfüllungsgehilfen der Aufsichtsratsmitglieder zu betrachten sind, da man sonst die Verantwortung des Aufsichtsrats ins Unermeßliche ausdehnen würde. Das Reichsgericht hat in einem ähnlichen Fall ohne nähere Begründung ausgesprochen, daß zwar die Personen, deren sich ein Verein zur Einholung von Auskünften bedient, die also bei der Einholung mitwirken, als Erfüllungsgehilfen zu betrachten sind, nicht jedoch die Personen, die als Quellen für die Erkenntnis benutzt werden.[1]) Auf jedem Gebiet nehmen Schuldner die Hilfe Dritter in Anspruch und machen sich deren Tätigkeit oder Erkenntnisse nützlich. Auch diese Dritten bedienen sich wieder der Hilfe anderer Personen. Irgendwo muß man schließlich, um zu vernünftigen Ergebnissen zu kommen, die Schuldnerverpflichtungen abgrenzen und alle jenseits dieser Grenze stehenden Personen als solche „Hilfspersonen" des Schuldners betrachten, für deren Verschulden er nur dann haftet, wenn es ihm bei Anwendung der erforderlichen Sorgfalt erkennbar gewesen wäre. Es leuchtet ohne nähere Begründung ein, daß z. B. eine vom Aufsichtsrat befragte Auskunftei jenseits dieser Grenze steht.

Betrachtet man die Folgen, zu denen eine Auslegung des sozialrechtlichen Rechtsverhältnisses, welche die Tätigkeit des Spezialisten als zu den Pflichten der Aufsichtsratsmitglieder gehörend auffaßt, führen würde, so wird ohne weiteres klar werden, daß die Auslegung so nicht vorgenommen werden darf. Es wurde schon oben darauf hingewiesen, daß man eine derartig weite Auslegung

---

[1]) Recht 1904, No. 2.

auch auf den anderen Tätigkeitsgebieten der Aufsichtsratsmitglieder vornehmen müßte und z. B. dann zu dem Ergebnis kommen würde, der vom Aufsichtsrat mit der Führung eines Prozesses beauftragte Rechtsanwalt sei Erfüllungsgehilfe des Aufsichtsrats. Der Aufsichtsrat könnte dann für jedes Verschulden des Rechtsanwalts verantwortlich gemacht werden und sich nicht etwa darauf berufen, daß er einen vertrauenswürdigen und zuverlässigen Rechtsanwalt ausgewählt habe. Eine derartige Auslegung würde wegen ihrer unbilligen Ergebnisse gegen Treu und Glauben verstoßen. Die sozialrechtlichen Rechtsverhältnisse sind demnach dahin auszulegen, daß die Tätigkeit des Spezialisten nicht mehr zu den Pflichten des Aufsichtsrats gehört. Derselbe Gedankengang kommt auch in der Entscheidung des Reichsgerichts Bd. 76, S. 186 zum Ausdruck. Das Reichsgericht erwägt dort, daß es „eine in die Augen springende Unbilligkeit" wäre, wenn man den Vormund nach § 278 BGB. für jedes Verschulden derjenigen Personen haften ließe, die er mit der Wahrnehmung wirtschaftlicher Verrichtungen betraut hat, an deren Ausübung das Mündel verhindert ist. — Um zu billigen Ergebnissen zu gelangen, nimmt also das Reichsgericht an, daß die Tätigkeit der zugezogenen Personen nicht mehr zu den Pflichten des Vormunds gehört.

Das Ergebnis der bisherigen Ausführungen, bei denen unterstellt wurde, daß der Aufsichtsrat nur aus bilanzsachverständigen Mitgliedern besteht, ist also folgendes:

Innerhalb des Aufsichtsrats ist eine Arbeitsteilung grundsätzlich erlaubt. Sie kann in der Weise stattfinden, daß nur seitens der Mitglieder eines Bilanzausschusses Stichproben durch Büchereinsicht usw. von den Bilanzunterlagen genommen werden. Die Mitglieder des Ausschusses müssen dann an die übrigen Mitglieder über Art, Umfang und Ergebnis ihrer Prüfungshandlungen berichten. Ein Aufsichtsratsmitglied haftet nur dann für Versehen oder wissentlich falsche Angaben der übrigen, wenn es bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmanns hätte erkennen können, daß es sich auf Grund des Berichtes der anderen kein genügend sicheres Bild über die Ordnungsmäßigkeit der Bilanz machen konnte, etwa weil die Berichterstattert unzuverlässig oder nicht vertrauenswürdig waren oder weil der Bericht erkennen ließ, daß Stichproben nicht in genügendem Umfange vorgenommen waren. Außerdem haften die Aufsichtsratsmitglieder, wenn sie hätten erkennen müssen, daß infolge mangelnder Spezialkenntnisse sie selbst bzw. die Berichterstatter nicht in der Lage waren, die Angemessenheit bestimmter Bilanzansätze zu beurteilen. Sind derartige Spezialkenntnisse im Einzelfall erforderlich, so muß ein Spezialist mit der Nachprüfung beauftragt werden. Für Versehen oder falsche Angaben des Spezialisten wird nur gehaftet, wenn diese bei der Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmanns erkennbar gewesen sind. Die Ansätze von Steuer- und Handelsbilanz brauchen nur von einem Aufsichtsratsmitglied oder äußersten Falles von einem Ausschuß verglichen zu werden, ebenso genügt es, wenn ein Aufsichtsratsmitglied der etwa stattfindenden Schlußbesprechung beiwohnt. Natürlich muß dieses Mitglied den anderen über Art, Umfang und Ergebnis seiner Tätigkeit berichten. Die Verantwortung der anderen regelt sich dann nach § 249 Abs. 1 HGB. Den etwa vorliegenden Bericht des Buch- und Betriebsprüfungsdienstes muß jedes Aufsichtsratsmitglied einsehen.

Das bisher gewonnene Ergebnis wird sich allerdings praktisch in den wenigsten Fällen verwerten lassen. Selten wird der Aufsichtsrat nur aus Bilanzsachverständigen bestehen. Bei wenigen Aktiengesellschaften wird der Betrieb so einfach sein, daß zur Bilanzprüfung die Kenntnisse von Bilanzsachverständigen garnicht erforderlich sind.

Häufiger dagegen kann der Fall vorliegen, daß sich ein oder mehrere Bilanzsachverständige unter den Aufsichtsratsmitgliedern befinden. Regelmäßig werden sie in den Aufsichtsrat gewählt sein, um eine sichere Ueberwachung des Vorstands zu gewährleisten. Wie sich dann die Prüfungspflichten der einzelnen Aufsichtsratsmitglieder gestalten, ist im folgenden darzulegen.

Zunächst wird ohne weiteres einleuchten, daß die schwierigen, durch Büchereinsicht usw. von den Bilanzunterlagen zu nehmenden Stichproben nur durch die bilanzsachverständigen Mitglieder vorgenommen werden dürfen. Soweit bestimmte Stichproben keine besonderen Sachkenntnisse erfordern, z. B. Nachzählung von Beständen, ist es natürlich auch gestattet, daß die nichtbilanzsachverständigen Mitglieder diese Stichproben vornehmen. Mit der Teilnahme an der Schlußbesprechung wird man zweckmäßigerweise ein bilanzsachverständiges Mitglied beauftragen, welches etwaigen schwierigen bilanztechnischen Fragen besser folgen kann. Die Ansätze von Steuer- und Handelsbilanz sind ebenfalls von einem bilanzsachverständigen Mitglied zu vergleichen, welches hierbei gleichzeitig die Angemessenheit der steuerlichen Rückstellungen nachprüfen kann. Ein etwa vorliegender Buchprüfungsbericht ist aus den früher dargelegten Gründen von sämtlichen Aufsichtsratsmitgliedern einzusehen.

Die Haftung der bilanzsachverständigen Aufsichtsratsmitglieder erfährt gegenüber dem vorher behandelten Fall keine Veränderung. Ueber den Umfang der Haftung der nichtbilanzsachverständigen Mitglieder, die nur den Bericht der sachverständigen Amtsgenossen entgegennehmen und den etwa vorliegenden Buchprüfungsbericht einsehen, können allerdings Zweifel entstehen. Zwar ist schon oben dargelegt, daß die nur den Bericht entgegennehmenden Aufsichtsratsmitglieder nur für solche Versehen der Berichterstatter haften, die ihnen bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmanns erkennbar gewesen wären. Es ist klar, daß die nicht bilanzsachverständigen Aufsichtsratsmitglieder, da ihnen die Fachkenntnisse fehlen, leicht ein Versehen der Berichterstatter übersehen können, das ihnen niemals entgangen wäre, wenn sie die Kenntnisse eines Bilanzsachverständigen gehabt hätten. Sind die den Bericht ihrer bilanzsachverständigen Amtsgenossen entgegennehmenden Aufsichtsratsmitglieder verpflichtet, die Kenntnisse von Bilanzsachverständigen mitzubringen, so würde hieraus zu folgern sein, daß sie für Versehen der Berichterstatter insoweit haftbar wären, als sie diese Versehen hätten entdecken können, wenn sie die erforderlichen Kenntnisse gehabt hätten. Ihr Verschulden wäre dann darin zu erblicken, daß sie ein Amt übernommen hätten, dem sie nicht gewachsen waren.

Es ist also zu untersuchen, ob die Aufsichtsratsmitglieder, die den Bericht entgegennehmen, verpflichtet sind, die Kenntnisse von Bilanzsachverständigen mitzubringen. Oben wurde schon dargelegt, daß von den Aufsichtsratsmitgliedern nicht die Kenntnisse eines

Spezialisten (für Einzelfragen) verlangt werden können. Die gleichen Erwägungen, die oben zu diesem Ergebnis geführt haben, sind auch jetzt wieder anzustellen. Sie ergeben, daß von den Aufsichtsratsmitgliedern nicht die Kenntnisse eines Bilanzsachverständigen, sondern nur allgemeine kaufmännische Kenntnisse verlangt werden können.

Hierfür spricht zunächst der Wortlaut des Gesetzes. In § 249 Abs. 1 HGB. ist die Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmanns, nicht etwa die eines ordentlichen Bilanzsachverständigen vorgeschrieben. Zu ungeheuren Anforderungen würde es führen, wenn man den Begriff der Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmanns dahin auslegte, daß er den Begriff der Sorgfalt eines ordentlichen Bilanzsachverständigen umfaßt. Folgerichtig müßte man eine derartige Auslegung auch auf den anderen Gebieten vornehmen, auf denen der Aufsichtsrat tätig wird und auch dort jeweils die entsprechenden Fachkenntnisse verlangen, z. B. bei einer Prozeßführung (nach § 247 HGB.) die Kenntnisse eines Rechtsanwalts. Es kann den Aufsichtsratsmitgliedern, die nur nebenamtlich tätig sind, nicht zugemutet werden, die Fachkenntnisse verschiedener fachkundiger Personen z. B. Bilanzsachverständiger, Juristen und vielleicht auch noch Techniker in sich vereinen. Das wäre auch schlechthin unmöglich und Unmögliches kann kein Gesetz fordern.

Auch die Motive zum HGB. sprechen gegen eine derartig weite Auslegung des Begriffs der Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmanns. Dort wird ausgeführt, daß es durch die Bestimmung des § 246 Abs. 4 HGB. den Aufsichtsratsmitgliedern nicht verwehrt sein solle, zur Prüfung der Bilanz sich der Hilfe eines Bücherrevisors zu bedienen.[1]) Nach Ansicht der Motive stellt also die Zuziehung eines Bücherrevisors keine nach § 246 Abs. 4 HGB. unzulässige Uebertragung von Obliegenheiten dar. Demnach müssen auch die Motive davon ausgehen, daß von den Aufsichtsratsmitgliedern nicht unbedingt die Kenntnisse von Bücherrevisoren verlangt werden können.

Es ist also nicht erforderlich, daß die Aufsichtsratsmitglieder die Kenntnisse von Bilanzsachverständigen besitzen. Immerhin sind sie verpflichtet, die Kenntnisse mitzubringen, die der Durchschnittsgeschäftsmann regelmäßig besitzt. Hierzu gehört jedenfalls, daß sie in der Lage sind, den Bericht der bilanzsachverständigen Aufsichtsratsmitglieder verstehen und würdigen zu können.[2]) Häufig kommt es vor, daß Offiziere, Techniker, Juristen oder Wissenschaftler auf Grund ihrer Spezialkenntnisse oder wegen ihres bekannten Namens in den Aufsichtsrat gewählt werden. Derartige Mitglieder werden regelmäßig die Durchschnittskenntnisse eines Geschäftsmanns nicht besitzen. Sie müssen sich jedoch diese Kenntnisse nach dem Willen des Gesetzes auf irgend eine Art und Weise notfalls durch Teilnahme an Kursen oder Studium des einschlägigen Schrifttums verschaffen. Tun sie es nicht und sind sie deshalb gegebenenfalls nicht in der Lage, bei Entgegennahme des

---

[1]) Motive S. 78.
[2]) Fischer in Ehrenb. Hdb. S. 250.

Berichts ihrer bilanzsachverständigen Amtsgenossen zu entdecken, daß der Bericht keine genügend sichere Grundlage zur Ermöglichung einer eigenen Urteilsbildung darstellt, so sind sie haftbar für den Fall, daß sie dies hätten erkennen können, wenn sie die Kenntnisse eines Durchschnittsgeschäftsmanns gehabt hätten. Regelmäßig wird jedoch auch ein die Kenntnisse eines Durchschnittsgeschäftsmanns besitzendes Aufsichtsratsmitglied Versehen, die seinen bilanzsachverständigen Amtsgenossen unterlaufen sind, nicht entdecken können. Daher besteht für die Aufsichtsratsmitglieder, die nicht die Kenntnisse von Durchschnittsgeschäftsleuten besitzen, nur wenig Gefahr, daß sie für Versehen der Bilanzsachverständigen in Anspruch genommen werden können.

Dritter Abschnitt:

Prüfungstätigkeit und Verantwortlichkeit der nur die Kenntnisse von Durchschnittsgeschäftsmännern besitzenden Aufsichtsratsmitglieder (einer nicht der Pflichtrevision unterliegenden Aktiengesellschaft).

Wie gestalten sich Prüfungstätigkeit und Verantwortlichkeit der einzelnen Aufsichtsratsmitglieder, wenn sich im Aufsichtsrat überhaupt kein Bilanzsachverständiger befindet?

§ 11:

Verpflichtung zur Inanspruchnahme einer Bilanzsachverständigen.

Nach dem bisher Gesagten bedarf es keiner näheren Ausführungen darüber, daß die Aufsichtsratsmitglieder regelmäßig keine Stichproben durch Einsicht in Bücher usw. nehmen dürfen, da ihnen die hierzu erforderlichen Fachkenntnisse fehlen. Tun sie es gleichwohl, so haften sie für etwaige Versehen, die einem Bilanzsachverständigen nicht unterlaufen wären, nach § 249 Abs. 2 HGB. Ausnahmen gelten natürlich dann, wenn der Betrieb so einfach ist, daß zur Prüfung die Kenntnisse eines Bilanzsachverständigen nicht erforderlich sind. Ebenso dürfen einzelne Prüfungshandlungen vorgenommen werden, die keine besonderen Sachkenntnisse erfordern, wie z. B. die Nachzählung eines Warenlagers. Grundsätzlich ist jedoch davon auszugehen, daß die Aufsichtsratsmitglieder nicht in der Lage sind, durch Einsicht in Bücher usw. Stichproben vorzunehmen.

Daraus ergibt sich zunächst, daß sie die Hilfe eines oder auch mehrerer Bilanzsachverständigen in Anspruch nehmen müssen.[1] Tatsächlich haben bereits im Jahre 1931 die Aufsichtsräte von Aktiengesellschaften mit einem Grundkapital von rund 12 Milliarden RM. ihre Bilanzen mit Hilfe eines zugezogenen Bilanzsachverständigen geprüft, der jeweils über das Ergebnis seiner Prüfungstätigkeit Bericht erstattet hat.[2]

Eine unzulässige Uebertragung von Obliegenheiten wäre hierin nur dann zu erblicken, wenn die Aufsichtsratsmitglieder verpflichtet wären, die Tätigkeit der Bilanzsachverständigen selbst auszuüben. Eine derartige Verpflichtung könnte nur dann bestehen, wenn die Aufsichtsratsmitglieder die Kenntnisse eines Bilanzsachverständigen besitzen müßten. Dies ist jedoch, wie bereits auf Seite 53 dargelegt, nicht der Fall. Daraus folgt, daß die Zuziehung eines Bilanzsachverständigen keine unzulässige Uebertragung von Obliegenheiten darstellt. Rechtsprechung und der überwiegende Teil des Schrifttums kommen ohne nähere Begründung zum gleichen Ergebnis.[3]

---

[1]) Mohr S. 83.
[2]) Simon, Arch. f. d. Treuh. u. Rev. W. 1931, S. 257.
[3]) OLG. Hamburg, ZHR. 40, S. 476; RG. bei Holdheim 1, S. 58; 3, S. 83; RG. in SA. 47, S. 313; Klausing, Ges. R., S. 731; Makower, § 246, IIIa 1 δ; Brand, § 246, Anm. 5; Lehmann-Ring, § 246. No. 6; Staub-Pinner, § 246 Anm. 13.

Eine abweichende Ansicht wird von Schmalenbach vertreten.[1]) Wenn die nötige Sachkenntnis fehlt, sei Amtsniederlegung oder Zuziehung von Sachverständigen zu empfehlen. Das Verbot der Uebertragung von Obliegenheiten solle nur bedeuten, daß der Aufsichtsrat seiner Verantwortung nicht ledig würde, falls er seine Obliegenheiten überträgt. Dies wäre ein gutes Druckmittel für den Aufsichtsrat, um bei der Auswahl der Sachverständigen genügende Sorgfalt walten zu lassen.

Schmalenbach geht systematisch falsch vor. Er hätte zunächst untersuchen müssen, ob die Kenntnisse eine Bilanzsachverständigen vom Aufsichtsrat verlangt werden können. Erst dann hätte er Stellung nehmen dürfen zu der Frage, ob die Zuziehung des Sachverständigen eine unzulässige Uebertragung von Obliegenheiten darstellt. Wäre Schmalenbach in dieser Weise vorgegangen, so wäre er auch zum richtigen Ergebnis gekommen.

Küntzel sieht in der Zuziehung eines Bilanzsachverständigen an sich eine Uebertragung von Obliegenheiten.[2]) Er will durch Auslegung helfen und sagt, es könne gleichwohl nicht der Wille des Gesetzes gewesen sein, die Inanspruchnahme Sachverständiger zu verbieten. Wäre es unzulässig, einen Bücherrevisor mit der Prüfung der Bücher zu betrauen, so müßten auch Konsultierung eines Juristen und Erteilung der Prozeßvollmacht an einen Rechtsanwalt unzulässig sein, was schon deshalb niemand behaupten könne, weil in den Fällen der aktiven und passiven Legitimation des Aufsichtsrats zur Klage vor den Kollegialgerichten Anwaltszwang herrsche. Es müsse sich also die gedachte Gesetzesvorschrift auf solche Obliegenheiten beziehen, die „der Natur der Sache nach" dem Aufsichtsrat persönlich zugewiesen seien, wie z. B. Teilnahme an Beratungen und Abstimmungen.

Letzteres kann nicht zugegeben werden. Die gedachte Gesetzesvorschrift bezieht sich vielmehr auf sämtliche Obliegenheiten des Aufsichtsrats. Küntzel macht den Fehler, daß er nicht untersucht hat, welche Obliegenheiten den Aufsichtsrat überhaupt treffen. Von seinem Standpunkt aus hätte Küntzel zumindest prüfen müssen, ob nicht vielleicht dem Aufsichtsrat „der Natur der Sache nach" persönlich nur zugewiesen sei, den Bericht eines Bilanzsachverständigen entgegen zu nehmen, nicht jedoch Stichproben durch Büchereinsicht usw. zu nehmen. Er wäre dann auch zu einem richtigen Ergebnis gekommen.

Eine merkwürdige Stellung nimmt Bauer zu der hier behandelten Frage ein. Während er noch auf Seite 205 in der Zuziehung eines Bücherrevisors keine Uebertragung von Obliegenheiten sieht, bemerkt er auf Seite 206, daß es nach dem Gesetz überhaupt nur den Aufsichtsratsmitgliedern, nicht aber dem Aufsichtsrat als solchem untersagt sei, seine Obliegenheiten auf andere zu übertragen. Es sei in großen Betrieben üblich, einen ständigen beamteten Revisor auf Kosten der Gesellschaft funktionieren zu lassen.

Während er also auf der einen Seite behauptet, die Zuziehung eines Sachverständigen stelle keine Uebertragung von Obliegenheiten dar, sagt er auf der folgenden Seite, sie sei zwar als Uebertragung von Obliegenheiten anzusehen, es sei jedoch nur den Aufsichtsrats-

[1]) S. 282.
[2]) S. 28.

mitgliedern, nicht dagegen dem Aufsichtsrat als solchem verboten, seine Obliegenheiten zu übertragen.

Letzteres stimmt nicht. Das Aufsichtsratsamt beruht auf persönlichem Vertrauen der Aktionäre (wenn auch zwischen diesen und dem Aufsichtsrat kein Vertragsverhältnis besteht). Wie bei sonstigen Vertrauensverhältnissen ist auch hier die Uebertragung der damit verbundenen Obliegenheiten unzulässig. Die Aufsichtsratsmitglieder hätten es sonst in der Hand, durch Beschluß ihre sämtlichen Obliegenheiten auf Personen zu übertragen, die den Aktionären in keiner Weise genehm sind. Sie brauchten sich dann im wesentlichen nicht mehr um ihr Amt zu kümmern. Sie würden nur für Verschulden bei der Uebertragung haften: §§ 664 und 675 BGB.

§ 12: Haftung für Verschulden des Bilanzsachverständigen.

Bisher ist dargelegt worden, daß die unbedingt erforderliche Zuziehung eines Bilanzsachverständigen keine unzulässige Uebertragung von Obliegenheiten darstellt. Nunmehr ist zu untersuchen, ob der zugezogene Bilanzsachverständige etwa als Erfüllungsgehilfe der Aufsichtsratsmitglieder zu betrachten ist, für den sie gemäß § 278 BGB. haften müssen.

Soweit ersichtlich, ist im Schrifttum zu dieser Frage ausdrücklich nur von Fischer, Goldschmit und v. Falkenhausen Stellung genommen.[1]) Fischer und Goldschmit bezeichnen den vom Aufsichtsrat zugezogenen Bücherrevisor bezw. Bilanzsachverständigen ohne nähere Begründung als Erfüllungsgehilfen der Aufsichtsratsmitglieder. v. Falkenhausen dagegen ist der Ansicht, daß eine verständige Auslegung des Begriffs der Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmanns zu dem Ergebnis führen würde, den Bilanzsachverständigen nicht als Erfüllungsgehilfen anzusehen. Im übrigen Schrifttum wird, ohne ausdrücklich zu der Frage Stellung zu nehmen, ob der Bilanzsachverständige als Erfüllungsgehilfe zu betrachten ist, überwiegend ohne nähere Begründung die Ansicht vertreten, daß die Aufsichtsratsmitglieder nur nach § 249 Abs. 1 HGB. für Verschulden bei der Auswahl des Bilanzsachverständigen und Entgegennahme des Prüfungsberichtes haften.[2]) Demnach steht man auch hier auf dem Standpunkt, daß der Bilanzsachverständige kein Erfüllungsgehilfe der Aufsichtsratsmitglieder ist. Eine Entscheidung des Reichsgerichts, die sich mit der hier angeschnittenen Frage befaßt, liegt nicht vor.[3]) Das Landgericht Frankfurt a. M. hat entschieden, daß der vom Aufsichtsrat einer G. m. b. H. zugezogene Bilanzsachverständige nicht als Erfüllungsgehilfe anzusehen sei.[4])

Dieser Entscheidung, die sich im Ergebnis mit der Meinung v. Falkenhausen's deckt, ist beizutreten. Die Begründung v. Fal-

---

[1]) Fischer: Die rechtliche Bedeutung..., S. 464; Goldschmit, AR., S. 174; v. Falkenhausen S. 440.

[2]) Hachenburg, DJZ. 1930, S. 1482; Enquête, S. 65; Pinner, JW. 1930, S. 3679; StP. § 246, Anm. 8a.

[3]) vgl. jedoch RG. bei Holdheim 13, S. 136: Dort hält das RG. den AR. für verpflichtet, Bücher und Schriften usw. einzusehen, wenn dies bereits durch von der GV. gewählte zuverlässige Sachverständige geschehen ist. Zu der Entscheidung wird weiter unten auf S. 63/64 noch Stellung genommen.

[4]) 2/4 O 392/32.

kenhausen's ist allerdings unrichtig. Er folgert aus einer „verständigen Auslegung des auf wirtschaftlichem Gebiet liegenden Begriffs der Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmanns, daß schon die Inanspruchnahme der Dienste des Bilanzsachverständigen als Erfüllung der den Aufsichtsratsmitgliedern gegenüber der Gesellschaft obliegenden Verpflichtung anzusehen sei, sodaß die Tätigkeit des Bilanzsachverständigen nicht als die eines Erfüllungsgehilfen gewertet zu werden brauche".[1])

Es ist bereits auf Seite 10/12 dargelegt, daß sich die Frage, ob dritte Personen als Erfüllungsgehilfen anzusehen sind, niemals durch Auslegung des Begriffs der Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmanns beantworten läßt. Zur Vermeidung von Wiederholungen wird daher auf obige Ausführungen verwiesen. Nur durch eine nach § 157 BGB. vorzunehmende Auslegung des zwischen den einzelnen Aufsichtsratsmitgliedern und der Aktiengesellschaft bestehenden sozialrechtlichen Rechtsverhältnisses läßt sich ermitteln, ob der zugezogene Bilanzsachverständige Erfüllungsgehilfe der Aufsichtsratsmitglieder ist.

Die Pflichten der Aufsichtsratsmitglieder sind nunmehr nach den Grundsätzen des § 157 BGB. abzugrenzen. Dabei sind folgende Erwägungen anzustellen:

Wie oben gezeigt ist, sind die Aufsichtsratsmitglieder einerseits nicht verpflichtet, die Kenntnisse eines Bilanzsachverständigen mitzubringen und andererseits grundsätzlich nicht imstande, Stichproben durch Büchereinsicht usw. vorzunehmen. Hieraus läßt sich allerdings nicht ohne weiteres folgern, daß der Bilanzsachverständige nicht als Erfüllungsgehilfe zu betrachten ist, denn es ist allgemein anerkannt, daß § 278 BGB. auch dann Anwendung findet, wenn der Schuldner die von ihm übernommene Verpflichtung infolge mangelnder Sachkenntnisse oder aus sonstigen Gründen nicht persönlich erfüllen kann.[2])

Aus der Tatsache, daß der Bilanzsachverständige eine sehr selbständige Tätigkeit ausübt, ist gleichfalls nicht zu folgern, daß er nicht als Erfüllungsgehilfe anzusehen ist. Es besteht mit Recht in Schrifttum und Rechtsprechung Einigkeit darüber, daß auch solche Personen Erfüllungsgehilfen sein können, die im Verhältnis zum Schuldner eine selbständige Tätigkeit entfalten.[3])

Aus folgenden Erwägungen ergibt ich jedoch, daß der Bilanzsachverständige nicht als Erfüllungsgehilfe zu betrachten ist.

Nimmt man an, daß der Bilanzsachverständige Erfüllungsgehilfe ist, dann kommt man zu dem Ergebnis, daß die Aufsichtsratsmitglieder nach § 278 BGB. für jedes Verschulden des Bilanzsachverständigen und zwar auch dann haften müssen, wenn ihnen dieses Verschulden trotz Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmanns bei Entgegennahme des Prüfungsberichtes nicht erkennbar gewesen ist. Dieses Ergebnis wäre unbillig (fast unbestritten).[4])

---

[1]) S. 440.

[2]) RG. JW. 1914, S. 402; RG. 64, S. 234; Soergel, § 278 Anm. 3; Oertmann, § 278 Anm. 3 f.

[3]) Planck, § 278, Anm. 2b δ; Heck, S. 82; Enneccerus-Lehmann, S. 173; RG. 59, S. 23; 64, S. 234; 101, S. 154; RG. in DJZ. 1907, S. 129 und 1923, S. 45.

[4]) Homburger AR. und Bp., S. 56.

Das Aufsichtsratsamt ist vom Gesetz nur als Nebenamt gedacht. Im Laufe der Zeit hat sich der Aufsichtsrat immer mehr zum Verwaltungsrat entwickelt und hierbei viel nützliche Arbeit geleistet. Sämtliche Beteiligten, insbesondere Aktionäre und Aufsichtsräte, sind sich darüber klar, daß die Aufsichtsratsmitglieder nicht in der Lage sind, durch Einsicht in Bücher usw. die Bilanzunterlagen stichprobenweise zu prüfen, daß vielmehr der Aufsichtsrat regelmäßig einen Bilanzsachverständigen hierzu heranziehen muß. Die Satzungen der meisten Aktiengesellschaften schreiben deshalb eine Prüfung der Bilanz durch besonders vorgebildete Sachverständige vor, die ihrerseits dem Aufsichtsrat einen Prüfungsbericht vorzulegen haben.

Bei dieser Sachlage besteht kein vernünftiger Grund, den Aufsichtsrat auch für ihm nicht erkennbare Versehen des Bilanzsachverständigen haften zu lassen.

Nicht zu billigen ist die von Gmünd und Knödgen vertretene Ansicht, man müsse in erster Linie vermögende Personen in den Aufsichtsrat wählen, deren Vermögen den anzustellenden Regreßklagen einen materiellen Hintergrund gebe.[1]) Hier wird der Aufsichtsrat offenbar als eine Art Haftpflichtversicherung betrachtet. Der Gesetzgeber hat jedoch den Aufsichtsrat nicht geschaffen, um der Aktiengesellschaft ein Regreßobjekt für etwaige Verfehlungen des Vorstands zur Verfügung zu stellen. Vielmehr sollen die Aufsichtsratmitglieder durch ihre persönliche Tüchtigkeit und ihre Kenntnisse — jeder auf seinem Gebiet — das Unternehmen vorwärts bringen und den Eintritt eines Schadens von vornherein verhindern.

Lehnt man es ab, den Aufsichtsrat als Regreßobjekt zu betrachten, erkennt man andererseits an, daß sich sämtliche Beteiligten darüber klar sind, daß der Aufsichtsrat die Ordnungsmäßigkeit der Bilanz nicht durch Einsicht in Bücher usw., sondern nur durch das Studium eines von einem Bilanzsachverständigen erstatteten Prüfungsberichtes nachprüfen kann, so muß man es als unbillig empfinden, wenn der Aufsichtsrat nach § 278 BGB. für jedes Verschulden des Bilanzsachverständigen einstehen soll. Auch im Schrifttum wird dieses Ergebnis meist als unbillig betrachtet. Nur so läßt es sich erklären, daß mehrfach ohne nähere Begründung die Ansicht vertreten wird, die Aufsichtsratsmitglieder hafteten nur für solche Versehen des Bilanzsachverständigen, die ihm bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftmanns erkennbar gewesen wären.[2]) v. Falkenhausen versucht — ebenfalls aus Billigkeitserwägungen — zu dem Ergebnis zu kommen, daß der Bilanzsachverständige nicht Erfüllungsgehilfe der Aufsichtsratsmitglieder ist.[3])

Andere schlagen, um zu vernünftigen und billigen Ergebnissen zu kommen, eine einschränkende Auslegung des § 246 Abs. 1, Satz 5 HGB. vor.[4]) Hecht macht sogar den Vorschlag, den Aufsichtsrat von der „Pflicht", Bücher usw. einzusehen, zu entbinden und diese Pflicht nach englischem Vorbild auf besonders vorgebildete Bücherrevisoren zu übertragen.[5])

---

[1]) S. 18/19; vgl. hierzu die scharfen Angriffe Riesser's, S. 307.
[2]) vgl. die auf S. 57 Anm. 2 Angegebenen.
[3]) S. 440.
[4]) vgl. die auf S. 8 Anm. 3 Angegebenen.
[5]) Hecht. S. 271.

Um zu billigen Ergebnissen zu kommen, ist jedoch eine einschränkende Auslegung des § 246 Abs. 1, Satz 5 HGB. überhaupt nicht erforderlich. Dieser Paragraph hat überhaupt nur Bedeutung im Rahmen des zwischen dem einzelnen Aufsichtsratsmitglied und der Aktiengesellschaft bestehenden sozialrechtlichen Rechtsverhältnisses, das den Grundsätzen des § 157 BGB. unterliegt. Ist es jedoch unbillig, den Aufsichtsrat nach § 278 BGB. für jedes Verschulden des Bilanzsachverständigen haften zu lassen, so muß nach § 157 BGB. das zwischen Aufsichtsratsmitglied und Aktiengesellschaft bestehende sozialrechtliche Rechtsverhältnis dahin ausgelegt werden, daß die Tätigkeit des Bilanzsachverständigen nicht mehr zu den Pflichten der Aufsichtsratsmitglieder gehört.[1]) Eine andere Auslegung wäre wider Treu und Glauben. Es ist also keine einschränkende, sondern eine richtige, dem § 157 BGB. entsprechende Auslegung der einzelnen sozialrechtlichen Rechtsverhältnisse erforderlich, um die unbilligen Ergebnisse zu vermeiden, gegen die sich fast das gesamte Schrifttum wendet.

Die von Hecht vorgeschlagene völlige Loslösung der Bilanzprüfungspflicht und Uebertragung auf besondere Bilanzprüfer würde keine Vorteile, eher sogar Nachteile mit sich bringen. Diese Bilanzprüfer würden genau die gleiche Arbeit leisten, die heute schon der vom Aufsichtsrat zugezogene Bilanzsachverständige leistet. Der Aufsichtsrat dagegen würde sich überhaupt nicht mehr um die Bilanz kümmern. Die zahlreichen Erfahrungen, die der Aufsichtsrat während seiner Verwaltungstätigkeit gesammelt hat, würden dann nicht mehr bei der Bilanzprüfung verwertet werden können. Nicht immer brauchen Tatsachen, die dem Aufsichtsrat bekannt sind, auch dem Bilanzsachverständigen bekannt zu sein. Homburger weist darauf hin, daß möglicherweise irgendwelche Geschäftsvorfälle den Bilanzprüfern Anlaß zu Beanstandungen geben, die bei eingehender Kenntnis des betreffenden Geschäftsvorganges unbedenklich sind.[2]) Ebenso leicht kann der umgekehrte Fall eintreten, daß dem Bilanzprüfer Tatsachen unbedenklich erscheinen, die ihn, wenn er die Kenntnisse des Aufsichtsrats gehabt hätte, zu Beanstandungen veranlaßt hätten. Viel vorteilhafter ist es daher, die Bilanzprüfungspflicht beim Aufsichtsrat zu belassen.

Schon die oben angestellten Billigkeitserwägungen führen also dazu, den Bilanzsachverständigen nicht als Erfüllungsgehilfen zu betrachten. Diese Billigkeitserwägungen haben offenbar das Urteil des Landgerichts Frankfurt am Main beeinflußt, in welchem der Standpunkt vertreten wird, der vom Aufsichtsrat einer G. m. b. H. zugezogene Bilanzsachverständige sei nicht Erfüllungsgehilfe der Aufsichtsratsmitglieder.[3]) In diesem Urteil wurden die Aufsichtsratsmitglieder zur Zahlung von rund RM. 1700.— Schadenersatz verurteilt. Wäre der Sachverständige als Erfüllungsgehilfe betrachtet worden, so hätte eine Verurteilung in Höhe von RM. 11 000.— erfolgen müssen (der Sachverständige hatte bei der ersten Bilanzprüfung schuldhaft die Verfehlungen der Geschäftsführer nicht entdeckt. Bei der zweiten Prüfung hatte er in seinem Bericht auf derartige Verfeh-

[1]) v. Falkenhausen will durch Auslegung des Begriffs der Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmanns zum gleichen Ergebnis kommen: a. a. O., S. 440.

[2]) Homburger, AR. und Bp., S. 59.

[3]) oben, S. 57, Anm. 4.

lungen hingewiesen. Gleichwohl hatten die Aufsichtsratsmitglieder nichts gegen die Geschäftsführung unternommen. Die G. m. b. H. war dann in Konkurs gefallen. Von der zweiten Prüfung ab bis zur Konkurseröffnung war ein Schaden von RM. 1700.— entstanden.).

Auch das Reichsgericht hat sich verschiedentlich bei Entscheidung der Frage, ob jemand als Erfüllungsgehilfe zu betrachten ist, von Billigkeitserwägungen leiten lassen.[1])

Außer den bis jetzt angestellten Billigkeitserwägungen führen noch andere Ueberlegungen dahin, den Bilanzsachverständigen nicht als Erfüllungsgehilfen zu betrachten.

Soweit ersichtlich, gibt es keinen Fall, in dem der Gläubiger mit dem Erfüllungsgehilfen des Schuldners einen Vertrag abschließt, durch den er den Erfüllungsgehilfen verpflichtet, eine Tätigkeit auszuüben, die nach dem Inhalt des zwischen Gläubiger und Schuldner geschlossenen Vertrags zu den Vertragspflichten des Schuldners gehört, die der Schuldner jedoch durch den Erfüllungsgehilfen ausüben läßt. Das Reichsgericht hält dies offenbar für selbstverständlich, denn es sagt in einer Entscheidung ganz kurz: „Mit einem Erfüllungsgehilfen tritt der Vertragsgegner nicht in vertragliche Beziehungen".[2])

Nun ist allgemein anerkannt, daß der Bilanzsachverständige nicht zum Aufsichtsrat, sondern zu der Aktiengesellschaft in ein Vertragsverhältnis tritt.[3]) Sieht man den Bilanzsachverständigen jedoch als Erfüllungsgehilfen des Aufsichtsrats an, so würde dies zu dem merkwürdigen Ergebnis führen, daß ein Erfüllungsgehilfe zum Gläubiger in vertragliche Beziehungen tritt, und zwar derart, daß der Erfüllungsgehilfe dem Gläubiger gegenüber zu einer Tätigkeit verpflichtet wird, zu der nach dem Inhalt des zwischen Gläubiger und Schuldner bestehenden Rechtsverhältnisses schon der letztere verpflichtet ist. Dies eigentümliche Ergebnis ist ein Indiz dafür, daß der Bilanzsachverständige nicht Erfüllungsgehilfe des Aufsichtsrats ist.

Hierfür spricht auch folgende Ueberlegung. Wenn in einem Unternehmen mehrere Personen zu dem gleichen Zweck angestellt sind, z. B. zur Verwaltung eines Warenlagers, so wird niemand auf den Gedanken kommen, den Lageristen A etwa als Erfüllungsgehilfen des Lageristen B anzusehen. Vielmehr wird man ohne weiteres die zwischen A und B einerseits und dem Unternehmen andererseits abgeschlossenen Dienstverträge dahin auslegen, daß das Unternehmen den Lageristen A dem B (und umgekehrt) zur Verfügung gestellt hat, damit sich beide in die zu leistende Arbeit teilen. Hieraus wird man dann folgern, daß nach dem Vertragsinhalt das Unternehmen

---

[1]) RG. 76, S. 186: Der vom Vormund mit der Führung des landwirtschaftlichen Betriebs des Mündels Beauftragte ist nicht Erfüllungsgehilfe des Vormunds: „es wäre eine in die Augen springende Unbilligkeit, wenn man den Vormund aus § 278 BGB.... haftbar machen würde"; RG. JW. 1914, S. 756: Der Lieferant des Verkäufers ist nicht dessen Erfüllungsgehilfe: „eine anderweitige Auffassung würde gerade im Rechtsverkehr des täglichen Lebens zu unannehmbaren Ergebnissen führen".

[2]) RG. 95, S. 213.

[3]) RG. bei Holdheim 1, S. 58; 3, 83; RG. in SA. 47, S. 312; St.-P. § 246 Einl. 1; vgl. Brodmann, § 246 Anm. 6.

selbst die Verantwortung für solches Verschulden des einen Lageristen übernehmen soll, das dem andern nicht erkennbar gewesen ist, und daß demnach die Tätigkeit des einen nicht zu den Vertragspflichten des anderen gehört.

Dieselben Erwägungen lassen sich auf die zwischen Aufsichtsratsmitgliedern und Bilanzsachverständigen einerseits und der Aktiengesellschaft andererseits bestehenden Rechtsverhältnisse anstellen. Aufsichtsratsmitglieder und Bilanzsachverständiger treten zum gleichen Zweck — zur Prüfung der Bilanz — in Rechtsbeziehungen zu demselben Unternehmen. Aus der Tatsache, daß der Bilanzsachverständige nicht Schuldner des Aufsichtsrats, sondern Schuldner der Aktiengesellschaft ist, ist zu folgern, daß die Aktiengesellschaft ihn dem Aufsichtsrat in der Weise zur Verfügung gestellt hat, daß der Aufsichtsrat für Versehen des Bilanzsachverständigen, die ihm trotz Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmanns nicht erkennbar waren, nicht haften soll. Daraus ergibt sich, daß die Tätigkeit des Bilanzsachverständigen nicht mehr zu den Pflichten der Aufsichtsratsmitglieder gehört.

Das Reichsgericht hat in der Entscheidung RG. 118 S. 43 ff. die gleichen Erwägungen angestellt. Dem Urteil liegt folgender Sachverhalt zu Grunde: Ein Arzt hatte bei der Behandlung eines Patienten eine Durchleuchtung vornehmen müssen. Die Durchleuchtung erfolgte im Beisein des Arztes in dem Städtischen Krankenhaus durch eine dort angestellte Krankenschwester. Infolge eines Versehens der Krankenschwester wurde der Patient verbrannt. Er nahm daraufhin den Arzt aus § 278 BGB. in Anspruch. Das Reichsgericht stellte sich jedoch auf den Standpunkt, daß die Krankenschwester kein Erfüllungsgehilfe sei.

Es führt aus, die Krankenschwester sei dem Arzt gewissermaßen von dem Patienten zur Verfügung gestellt worden. Seine Pflichten aus dem Arztvertrage gingen nur dahin, die Durchleuchtung von der städtischen Röntgenschwester vornehmen zu lassen. Allerdings könnte die Sache auch so sein, daß nicht der Patient, sondern die Stadt Apparat und Bedienung dem Arzt zur Verfügung gestellt hätte und zwar derart, daß dieser sich ihrer unter eigener Verantwortung zu bedienen hätte. — Das Reichsgericht steht also grundsätzlich auf dem Standpunkt, daß Personen, die der Gläubiger (Patient) dem Schuldner (Arzt) zur Verfügung stellt, nicht als Erfüllungsgehilfen zu betrachten sind.

Der vom Reichsgericht angedeutete Ausnahmefall, daß unter Umständen eine Zurverfügungstellung in der Weise erfolgt sein könne, daß der Schuldner sich des Dritten unter eigener Verantwortung zu bedienen habe, liegt bei der seitens der Aktiengesellschaft erfolgten Zurverfügungstellung eines Bilanzsachverständigen nicht vor. Alle Beteiligten sind sich darüber klar, daß die Aufsichtsratsmitglieder die Tätigkeit des Bilanzsachverständigen nicht ausüben können. Eine Haftung des Aufsichtsrats für jedes Verschulden des Bilanzsachverständigen wird von sämtlichen Beteiligten als unbillig empfunden. Es spricht also nichts dafür, daß die Zurverfügungstellung in der Weise erfolgt ist, daß die Aufsichtsratsmitglieder für jedes Verschulden des Bilanzsachverständigen verantwortlich sein sollen. Im Gegenteil ist aus der Tatsache, daß die vom Bilanzsachverständigen ausgeübte Tätigkeit das Können der Aufsichtsratsmitglieder übersteigt, ein weiteres Indiz für die Richtigkeit der bisheri-

gen Ausführungen.[1]) Sie entsprechen im Ergebnis der herrschenden Ansicht, nach welcher die Aufsichtsratsmitglieder nur für solche Versehen des Bilanzsachverständigen haften, die ihnen bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmanns erkennbar waren.[2])

Zu Mißverständnissen gibt die Bemerkung Staub-Pinner's Anlaß, der den Bilanzsachverständigen als „Hilfsperson" bezeichnet.[3]) Man könnte daher glauben, Staub-Pinner betrachte den Bilanzsachverständigen als Erfüllungsgehilfen. Dies ist nicht der Fall. Unter „Hilfperson" versteht Staub-Pinner keine Erfüllungsgehilfen im Sinne des § 278 BGB. Letzteres folgt daraus, daß er an anderer Stelle die Ansicht vertritt, der Aufsichtsrat hafte nur für Verschulden in der Auswahl und Ueberwachung des Bilanzsachverständigen.[4])

Die Entscheidung des Reichsgerichts in LZ. 1920 S. 568 führt zu einem ähnlichen Mißverständnis. In dieser Entscheidung wird beiläufig gesagt, der Aufsichtsrat habe durch Zuziehung einer Treuhand-Gesellschaft einen Teil seiner Obliegenheiten auf diese abgewälzt. — Hier darf nicht etwa angenommen werden, das Reichsgericht sehe in der Zuziehung eines Bilanzsachverständigen eine Uebertragung von Obliegenheiten. Es betont vielmehr in anderen Entscheidungen ausdrücklich, daß keine unzulässige Uebertragung von Obliegenheiten vorliegt.[5])

Von dem hier vertretenen Standpunkt aus ist das bei Holdheim 13 S. 133 ff. abgedruckte Urteil des Reichsgerichtes nicht zu billigen. Dem Urteil liegt folgender Sachverhalt zu Grunde: Durch das Statut einer Aktiengesellschaft war angeordnet, daß jede Jahresbilanz durch von der Generalversammlung zu wählende Sachverständige zu prüfen sei, und daß diese Sachverständigen der Generalversammlung hierüber Bericht zu erstatten hätten. Die Generalversammlung hatte zwei Revisoren gewählt, gegen deren Zuverlässigkeit keinerlei Bedenken obwalteten. Die Revisoren hatten die Prüfung vorgenommen und in ihrem Bericht angegeben, die Bilanz sei in Ordnung. Sie hatten jedoch nicht entdeckt, daß eine große Zahl Forderungen uneinbringlich und daher abzuschreiben war. Hierdurch kam es zu unzulässigen Gewinnausschüttungen. Daraufhin wurde der Aufsichtsrat wegen Verletzung seiner Prüfungspflicht in Anspruch genommen und zum Schadenersatz verurteilt.

Das Reichsgericht ging dabei von der richtigen Annahme aus, daß die von der Generalversammlung gewählten Revisoren nicht Organe der Aktiengesellschaft seien, denen die Obliegenheiten des Aufsichtsrats übertragen wären. Der Aufsichtsrat sei jedoch verpflichtet gewesen, in gewissem Umfang von dem Inhalt der Bücher Kenntnis zu nehmen (die weiteren Ausführungen des Reichsgerichts interessieren hier nicht).

---

[1]) vgl. Heck S. 83/84: dort wird darauf hingewiesen, daß der Parteiwille regelmäßig dann dahin gehen wird, die Tätigkeit eines Dritten solle nicht zu den Vertragspflichten des Schuldners gehören, wenn die Leistung das Können des Schuldners übersteigt.

[2]) vgl. die auf S. 57 Anm. 2 und 4 Angegebenen, sowie v. Falkenhausen S. 440.

[3]) St.-P., Einl. I.

[4]) St.-P., § 246 Anm. 8a.

[5]) RG. bei Holdheim 1, S. 58; 3, S. 83; in SA. 47, S. 312; ZHR. 40, S. 476.

Aus dem Tatbestand geht nicht hervor, ob der Aufsichtsrat sich mit der Erklärung der Revisoren, die Bilanz sei in Ordnung, begnügt hatte, oder ob er den Bericht, insbesondere die Angaben, welche Prüfungshandlungen vorgenommen waren, durchgesehen hatte. Außerdem ist nicht gesagt, ob und auf welche Weise die Revisoren die Bewertung der Debitoren geprüft hatten.

Hatten die Revisoren die Bewertung der Forderung überhaupt nicht nachgeprüft und fehlten daher diesbezügliche Angaben im Bericht, dann wäre der Aufsichtsrat allerdings verpflichtet gewesen, die Bücher insoweit einzusehen, oder — wenn er hierzu nicht imstande war —, seinerseits einen Revisor damit zu beauftragen. Auf keinen Fall bestand jedoch eine derartige Verpflichtung, wenn im Prüfungsbericht die erforderlichen Angaben über die Nachprüfung der Bewertungen gemacht waren. Unmöglich kann es darauf ankommen — und hierauf scheint das Reichsgericht abzustellen —, ob die Revisoren die Revision zu Händen des Aufsichtsrats oder zu Händen der Generalversammlung vorzunehmen hatten.

Die bisherigen Untersuchungen haben folgendes ergeben: Der Aufsichtsrat ist zunächst verpflichtet, einen vertrauenswürdigen und zuverlässigen Bilanzsachverständigen zur Bilanzprüfung zuzuziehen, wenn im konkreten Fall zur Blanzprüfung die Kenntnisse eines Bilanzsachverständigen erforderlich sind und keines der Aufsichtsratsmitglieder derartige Kenntnisse besitzt. Der Bilanzsachverständige ist nicht Erfüllungsgehilfe des Aufsichtsrats. Kein Aufsichtsratsmitglied haftet für Versehen des Bilanzsachverständigen, die er trotz Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmanns nicht entdeckt hat.

Die Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmanns legt allerdings jedem Aufsichtsratsmitglied die Pflicht auf, den Prüfungsbericht des Bilanzsachverständigen durchzusehen. Bei der Auslegung des Begriffs der Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmanns sind hier die gleichen Erwägungen maßgebend, die schon oben bei der Frage ausschlaggebend waren, ob sämtliche Aufsichtsratsmitglieder verpflichtet sind, den Bericht des Buch- und Betriebsprüfungsdienstes einzusehen. Zur Vermeidung von Wiederholungen wird auf die auf Seite 16 gemachten Ausführungen verwiesen. Es genügt daher auf keinen Fall, wenn der Bericht des Bilanzsachverständigen nur von einem Bilanzausschuß durchgesehen wird, der über das Ergebnis seiner Tätigkeit an den Gesamtaufsichtsrat Bericht erstattet. Aus den bereits dargelegten Gründen sind ferner sämtliche Aufsichtsratsmitglieder verpflichtet, den etwa vorliegenden Bericht des Buch- und Betriebsprüfungsdienstes einzusehen. Dieser Bericht muß auch dem Bilanzsachverständigen vorgelegt werden, damit dieser seinen Revisionsplan entsprechend einrichten kann. Außerdem besteht immer die Möglichkeit, daß der Bilanzsachverständige beim Studium des Berichts auf Angaben stößt, die an sich harmlos aussehen, die ihm jedoch auf Grund seiner bei Prüfung der Bilanzunterlagen erworbenen Kenntnisse in weniger harmlosem Lichte erscheinen.

Zur Teilnahme an der etwa stattfindenden Schlußbesprechung sowie zur Vergleichung von Steuer- und Handelsbilanz sind die Aufsichtsratsmitglieder dann nicht verpflichtet, wenn diese Prüfungshandlungen vom Bilanzsachverständigen vorgenommen werden. Die hiermit verbundene zeitliche Inanspruchnahme der nebenamtlich tätigen Aufsichtsratsmitglieder ließe sich in diesem Falle nicht mehr

rechtfertigen. Tatsächlich nimmt der vom Aufsichtsrat zugezogene Bilanzsachverständige auch regelmäßig an der Schlußbesprechung teil.[1])

Der Aufsichtsrat darf sich allerdings mit der einmaligen, nach Fertigstellung der Bilanz erfolgenden Prüfung nicht begnügen. Soweit die Bilanzprüfungspflicht mit der allgemeinen Ueberwachungspflicht zusammenfällt, was z. B. bei Nachprüfung des Zahlungsverkehrs der Fall ist, müssen schon während des Bilanzjahres Stichproben vorgenommen werden.

Bei einer komplizierten Buchhaltung ist der Aufsichtsrat hierzu nicht in der Lage, da ihm die erforderlichen Fachkenntnisse fehlen. Nicht fachmännisch ausgewählte Stichproben sind jedoch wertlos.

Da die bisher angestellten Erwägungen auch hier zutreffen, sind also die Aufsichtsratsmitglieder verpflichtet, schon während des laufenden Bilanzjahres von Zeit zu Zeit einen Bilanzsachverständigen mit der Nachprüfung des Zahlungsverkehrs und sonstiger Bilanzunterlagen zu beauftragen und den Bericht des Bilanzsachverständigen einzusehen. Für Versehen des Bilanzsachverständigen haften sie nur nach § 249 Abs. 1 HGB.

[1]) Koppe, S. 580.

Vierter Abschnitt:

Prüfungstätigkeit und Verantwortlichkeit der nur die Kenntnisse von Durchschnittsgeschäftsmännern besitzenden Aufsichtsratsmitglieder (einer der Pflichtrevision unterliegenden Aktiengesellschaft).

Nunmehr ist die Frage zu behandeln, wie sich Prüfungstätigkeit und Verantwortlichkeit der Aufsichtsratsmitglieder bei solchen Aktiengesellschaften gestalten, die der Pflichtrevision durch Wirtschaftsprüfer unterworfen sind. Zur Einführung seien die auf die Pflichtrevision bezüglichen allgemeinen Gesetzesbestimmungen wiedergegeben.

§ 13: Die gesetzlichen Bestimmungen.

Danach unterliegen schon jetzt sämtliche Aktiengesellschaften mit einem Grundkapital von RM. 500 000.— und darüber der Pflichtrevision: Art. VI der Verordnung des Reichspräsidenten über Aktienrecht, Bankenaufsicht und über eine Steueramnestie vom 19. 9. 31. in Verbindung mit Art. 3 der ersten Durchführungsverordnung vom 15. 12. 1931 und Art. 3 der zweiten Durchführungsverordnung vom 20. 12. 1932.

Der Jahresabschluß dieser Gesellschaften ist gemäß § 262a HGB. unter Einbeziehung der zugrunde liegenden Buchführung und des Geschäftsberichts durch einen oder mehrere sachverständige Prüfer (Bilanzprüfer) zu prüfen, bevor er der Generalversammlung zur Beschlußfassung vorgelegt wird. Gemäß § 262c HGB. und Art. 5 der ersten Durchführungsverordnung haben die Befähigung zur Ausübung der Tätigkeit als Bilanzprüfer nur:

1. Personen, die als Wirtschaftsprüfer öffentlich bestellt sind;
2. Prüfungsgesellschaften, die in eine von der Hauptstelle für die öffentlich bestellten Wirtschaftsprüfer zu führende Liste der die Wirtschaftsprüfertätigkeit ausübenden Gesellschaften eingetragen sind.

Die Wirtschaftsprüfer haben nach § 262 e HGB. über ihr Prüfungsergebnis schriftlich zu berichten und diesen Bericht dem Aufsichtsrat vorzulegen.

Regelmäßig wird also dem Aufsichtsrat einer der Pflichtrevision unterliegenden Aktiengesellschaft ein Prüfungsbericht eines sachverständigen Wirtschaftsprüfers vorliegen, in dem nicht nur das Urteil des Prüfers, sondern auch Art und Umfang der einzelnen Prüfungshandlungen angegeben sind,[1]) der also die gleichen Angaben enthält, wie ein Bericht, den ein vom Aufsichtsrat freiwillig zugezogener Bilanzsachverständiger erstattet.

Gemäß § 262 e Abs. 3 HGB. hat der Aufsichtsrat in seinen Bemerkungen zum Geschäftsbericht anzugeben, durch welche Stelle die Bilanzprüfung stattgefunden hat, außerdem hat er zu dem Be-

---

[1]) Homburger, AR. und Bp., S. 115; Meltzer S. 396; Horrwitz, § 262 e Anm. 3.

richt der Bilanzprüfer Stellung zu nehmen und der Generalversammlung Auskunft darüber zu erteilen, ob die Prüfung nach ihrem abschließenden Ergebnis zu wesentlichen Beanstandungen Anlaß gegeben hat oder nicht. — Die Stellungnahme zu dem Bericht kann kurz gehalten sein. Aus ihr muß nur hervorgehen, ob der Aufsichtsrat dem Bericht zustimmt, oder ob und warum er zu anderen Ergebnissen gekommen ist.[1])

Die Bestimmungen über die Pflichtrevision haben den § 246 HGB. in keiner Weise geändert. Nach § 246 Abs. 1, Satz 5 HGB. hat also auch der Aufsichtsrat einer der Pflichtrevision unterliegenden Aktiengesellschaft die Pflicht, die Bilanz zu prüfen. Im dritten Abschnitt ist dargelegt, daß der Aufsichtsrat einer nicht der Pflichtrevision unterliegenden Aktiengesellschaft seiner Prüfungspflicht regelmäßig durch Beauftragung eines vertrauenswürdigen und zuverlässigen Bilanzsachverständigen, sowie durch das Studium des von diesem erstatteten Prüfungsberichts genügt. Es entsteht hier die Frage, ob der Aufsichtsrat einer der Pflichtrevision unterliegenden Gesellschaft seiner Prüfungspflicht etwa durch Studium des von dem Wirtschaftsprüfer erstatteten Berichts nachkommen kann oder ob er seinerseits nochmals einen Bilanzsachverständigen mit Einsicht in Bücher usw. und Erstattung eines Prüfungsberichts beauftragen muß.

§ 14: Uebersicht über die verschiedenen Lehrmeinungen.

Die im Schrifttum überwiegende Ansicht geht dahin, daß eine nochmalige Bilanzprüfung durch einen vom Aufsichtsrat beauftragten Bilanzsachverständigen grundsätzlich nicht erforderlich ist, daß vielmehr der Aufsichtsrat seiner Prüfungspflicht durch Einsicht in den Bericht des Wirtschaftsprüfers genügt hat.[2])

Eine abweichende Meinung wird von Klausing und Pinner vertreten.[3]) Danach soll der Aufsichtsrat nicht nur zum Studium des von dem Wirtschaftsprüfer erstatteten Prüfungsberichts, sondern außerdem noch zur Beauftragung eines Bilanzsachverständigen verpflichtet sein.

§ 15: Begründung der eigenen Ansicht.

Den Meinungen Klausings und Pinners ist nicht beizutreten. Pinner versucht sie mit dem Hinweis darauf zu begründen, daß der Aufsichtsrat keinen Einfluß auf die Ernennung des Wirtschaftsprüfers habe, da dieser von der Generalversammlung gewählt werde.

Zunächst ist es schon nicht richtig, daß der Aufsichtsrat keinen Einfluß auf die Ernennung des Wirtschaftsprüfers hat. Er kann jederzeit, wenn er gegen den von der Generalversammlung gewählten Wirtschaftsprüfer Bedenken hat, gemäß § 262 b HGB.

---

[1]) Baumbach § 262 e Anm. 3.

[2]) St.-P. § 246 Anm. 8 a; Schl.-Qu.-Schm., Vorbem. 2 vor § 262 a; Lehmann-Hirsch, § 262 e Anm. 5; Horrwitz, § 262 e Anm. 7; Homburger, AR. u. Bp., S. 57; Hachenburg, DJZ., S.1482; Schmölder, JW. 1930, S. 2626 nach anfänglich unklarer Stellungnahme; vgl. Simon, Ach. f. d. Treuh. u. Rev. W. 1931, S. 257.

[3]) Klausing, Reform, S. 227; Pinner, JW. 1930, S. 3679.

durch Widersprucherhebung die Bestellung eines vertrauenswürdigen und zuverlässigen Wirtschaftsprüfers durch das Gericht herbeiführen. Außerdem kommt es nicht darauf an, ob der Bilanzsachverständige, der den Prüfungsbericht erstattet, vom Aufsichtsrat zugezogen oder von der Generalversammlung gewählt ist. Maßgebend ist vielmehr nur die Frage, ob sich der Aufsichtsrat auf Grund des von einem vertrauenswürdigen und zuverlässigen Wirtschaftsprüfers erstatteten Prüfungsberichts genau so gut ein Urteil über die Ordnungsmäßigkeit der Bilanz machen kann, wie auf Grund des Berichts eines von ihm selbst beauftragten Bilanzsachverständigen. Diese Frage ist zu bejahen.

Im übrigen ist schon dargelegt, daß sich der Aufsichtsrat nur Kenntnisse über einen ganz bestimmten Teil der Bilanzunterlagen zu verschaffen braucht, weil sich an einer bestimmten Grenze ganz von selbst das Gefühl einstellt, daß von jetzt ab weiteres Prüfen nur eine Formalität wäre. Diese Grenze würde jedoch überschritten, wenn der Aufsichtsrat, dem schon ein Bericht des Wirtschaftsprüfers vorliegt, seinerseits nochmals einen Bilanzsachverständigen mit der Einsicht in Bücher usw. und Erstattung eines Prüfungsberichts beauftragen würde. Außerdem würden dem Unternehmen durch Zuziehung des Bilanzsachverständigen weitere Kosten entstehen. Die bei der Zuziehung eines Bilanzsachverständigen eintretende weitere Betriebsstörung und die erwachsenden weiteren Kosten lassen sich dann nicht mehr rechtfertigen, wenn der von der Generalversammlung gewählte Wirtschaftsprüfer vertrauenswürdig und zuverlässig ist und die Art seiner Berichterstattung nicht Anlaß zu Bedenken bietet. Kein praktisch und wirtschaftlich denkender Geschäftsmann wird dem Betrieb neue Ausgaben auferlegen und eine neue Betriebsstörung in Kauf nehmen, wenn ein allen Anforderungen entsprechender und zufriedenstellende Ergebnisse enthaltender Bericht eines Wirtschaftsprüfers vorliegt. Die Wahrscheinlichkeit, daß der zugezogene Bilanzsachverständige etwaige Unstimmigkeiten entdecken wird, die dem Wirtschaftsprüfer nicht aufgefallen sind, ist dann viel zu gering. Die Beauftragung eines weiteren Bilanzsachverständigen ist also mit der Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmanns nicht zu vereinbaren. Sie ist demnach nicht gestattet. Von einer Pflicht des Aufsichtsrats, noch einen Bilanzsachverständigen zuzuziehen, kann also überhaupt keine Rede sein.

Im dritten Abschnitt wurde schon dargelegt, daß sowohl aus Billigkeitserwägungen, als auch aus dem Umstand, daß der Prüfungsvertrag nicht zwischen dem Bilanzsachverständigen und dem Aufsichtsrat, sondern zwischen Bilanzsachverständigem und Aktiengesellschaft zustande kommt, zu entnehmen ist, daß die Tätigkeit des Bilanzsachverständigen nicht mehr zu dem Pflichtenkreis des Aufsichtsrats gehört. — Daß die oben angestellten Billigkeitserwägungen auch hier zutreffen, bedarf keiner näheren Ausführung. Auch die übrigen im dritten Abschnitt angeführten Erwägungen treffen hier zu. Der Wirtschaftsprüfer tritt nur zu der Aktiengesellschaft, nicht aber zu dem Aufsichtsrat in ein Vertragsverhältnis. Der Gedanke, daß die Aktiengesellschaft den Wirtschaftsprüfer dem Aufsichtsrat zur Verfügung stellt und demnach die Verantwortung für den Aufsichtsrat nicht erkennbare Versehen selbst übernehmen soll, kommt hier dadurch noch schärfer zum Ausdruck, daß dem Unternehmen vom Gesetz die Pflicht zur Inanspruchnahme eines

Wirtschaftsprüfers auferlegt worden ist, und daß außerdem das Gesetz den Wirtschaftsprüfer nicht als Angestellten, sondern als Organ der Aktiengesellschaft betrachtet. Es kann nicht angenommen werden, daß das Gesetz zwei Organe mit der gleichen Aufgabe betrauen will. Die vom Wirtschaftsprüfer ausgeübte Tätigkeit muß daher auch aus letzterem Grund aus dem Aufgabenkreis des Aufsichtsrats ausscheiden.[1])

Der Aufsichtsrat genügt also regelmäßig seiner Prüfungspflicht durch Studium des von einem vertrauenswürdigen und zuverlässigen Wirtschaftsprüfers erstatteten Prüfungsberichts. Er haftet nur für solche Versehen des Wirtschaftsprüfers, die ihm bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmanns erkennbar gewesen wären.

Es bedarf keiner besonderen Hervorhebung, daß jedes Aufsichtsratsmitglied den Bericht des Wirtschaftsprüfers einzusehen hat. Die im dritten Abschnitt bezüglich der Einsicht in den Bericht des Bilanzsachverständigen durch alle Aufsichtsratsmitglieder gemachten Ausführungen gelten auch hier. Für die sonstigen Pflichten der Aufsichtsratsmitglieder gilt ebenfalls das im dritten Abschnitt Ausgeführte. Die Aufsichtsratsmitglieder haben sich also durch den Wirtschaftsprüfer oder durch ein von ihnen zu beauftragendes Mitglied über den Gang der Schlußbesprechung zu informieren und außerdem die Steuerbilanz durch den Wirtschaftsprüfer oder ein Aufsichtsratsmitglied einsehen zu lassen. Ferner sind alle Aufsichtsratsmitglieder verpflichtet, den etwa vorliegenden Bericht des Buch- und Betriebsprüfungsdienstes durchzusehen.

Da die Tätigkeit des Wirtschaftsprüfers erst am Ende des Bilanzjahres einsetzt, muß der Aufsichtsrat, um seiner Pflicht zur laufenden Ueberwachung nachzukommen, die sich teilweise, wie schon im dritten Abschnitt gesagt, mit der Bilanzprüfungspflicht deckt, schon während des laufenden Bilanzjahres von Zeit zu Zeit von sich aus einen Bilanzsachverständigen mit der Einsicht in die Bücher und anschließender Erstattung eines Prüfungsberichts beauftragen. Natürlich brauchen hier — falls keine besonderen Verdachtsumstände vorliegen — die Unterlagen nicht im gleichen Umfang geprüft zu werden, wie bei der eigentlichen Bilanzprüfung.

Damit ist dargelegt, auf welche Weise der Aufsichtsrat einer der Pflichtrevision unterliegenden Aktiengesellschaft seiner Prüfungspflicht nachkommt, wenn von der Generalversammlung ein den Anforderungen des § 262 c HGB. genügender vertrauenswürdiger Wirtschaftsprüfer gewählt ist und dieser sachgemäß Bericht erstattet hat. Gibt die Berichterstattung des Wirtschaftsprüfers zu Beanstandungen Anlaß oder wird von der Generalversammlung überhaupt kein Prüfer bezw. nur ein solcher gewählt, der nicht vertrauenswürdig ist und den Anforderungen des § 262 c HGB. nicht entspricht, dann müssen sich die Prüfungspflichten des Aufsichtsrats anders gestalten. Es ist daher zu untersuchen, welche Pflichten den Aufsichtsrat in diesem Falle treffen.

Wird von der Generalversammlung ein Wirtschaftsprüfer nicht gewählt, so kann gemäß § 262 b Abs. 4 HGB. auf Antrag des Vorstands, des Aufsichtsrats oder eines Aktionärs ein Wirtschaftsprüfer durch das Amtsgericht des Ortes, an dem die Aktiengesellschaft ihren Sitz hat, bestellt werden. Unterbleibt dieser Antrag,

---

[1]) Hachenburg S. 1482.

dann besteht keine Möglichkeit, die Bilanzprüfung durch einen Wirtschaftsprüfer zu erzwingen. Eine Pflichtrevision kann dann nicht stattfinden.[1])

Da in diesem Falle dem Aufsichtsrat kein Prüfungsbericht eines Wirtschaftsprüfers vorliegt, könnte er sich nur dadurch ein Urteil über die Ordnungsmäßigkeit der Bilanz machen, daß er seinerseits einen zuverlässigen Bilanzsachverständigen mit der Prüfung und Erstattung eines Prüfungsberichts beauftragt, genau wie dies bei einer der Pflichtrevision nicht unterliegenden Aktiengesellschaft erforderlich ist. Von diesem Bilanzsachverständigen könnte allerdings dann der für das Vertrauen der Oeffentlichkeit so wichtige Bestätigungsvermerk des § 262 f. HGB. nicht erteilt werden. Aus dem Fehlen des Bestätigungsvermerks kann jedoch der Aktiengesellschaft Schaden entstehen. Die Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmanns erfordert daher, daß der Aufsichtsrat gemäß § 262 b Abs. 4 HGB. bei Gericht die Bestellung eines Wirtschaftsprüfers beantragt.[2])

Ebenso ist die Sachlage, wenn die Generalversammlung einen Bilanzprüfer gewählt hat, der den Voraussetzungen des § 262 c Abs. 1 HGB. und des Art. 5 der ersten Durchführungsverordnung nicht entspricht, der also kein Wirtschaftsprüfer ist. In diesem Falle ist der Aufsichtsrat aus den vorstehend erwähnten Gründen verpflichtet, durch Erhebung von Widerspruch gemäß § 262 b Abs. 2 und 4 für gerichtliche Bestellung eines diesen Anforderungen entsprechenden Bilanzprüfers zu sorgen.

Genügt der von der Generalversammlung gewählte Wirtschaftsprüfer nicht den Anforderungen des § 262 c Abs. 2 HGB. hat also die zu prüfende Gesellschaft maßgebenden Einfluß auf die Geschäftsführung des Wirtschaftsprüfers und besteht daher der Verdacht mangelnder Objektivität des Wirtschaftsprüfers oder ist etwa der gewählte Wirtschaftsprüfer aus anderen Gründen nicht vertrauenswürdig, so kann sich der Aufsichtsrat aus dem erstatteten Prüfungsbericht kein genügend sicheres Bild über die Ordnungsmäßigkeit der Bilanz machen. Würde er jedoch selbst einen vertrauenswürdigen Sachverständigen mit der Erstattung eines Prüfungsberichtes beauftragen, so würden hierdurch besondere Kosten entstehen und außerdem könnte der Bestätigungsvermerk des § 262 f. HGB. nicht erteilt werden. Die Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmanns legt daher dem Aufsichtsrat die Pflicht auf, durch Erhebung von Widerspruch für die gerichtliche Bestellung eines geeigneten Wirtschaftsprüfers zu sorgen.[3])

Die gleiche Pflicht kann den Aufsichtsrat unter Umständen dann treffen, wenn die Generalversammlung einen anderen als den bisherigen Wirtschaftsprüfer gewählt hat und anzunehmen ist, daß der bisherige Wirtschaftsprüfer infolge seiner Vertrautheit mit dem Betrieb einen zuverlässigeren Bericht erstatten würde als der neu gewählte Wirtschaftsprüfer.[4]) Andererseits kann jedoch gerade die Prüfung durch einen neuen Wirtschaftsprüfer deshalb geboten sein,

---

[1]) St.-P., § 262 a Anm. 16; Lehmann-Hirsch, § 262 b Anm. 5.
[2]) St.-P., § 262 a Anm. 16 a; Schl.-Qu.-Schm., § 262 a Anm. 6; Horrwitz, § 262 a Anm. 9.
[3]) Homburger, AR. und Bp., S. 57; Horrwitz, § 262 b Anm. 7; St.-P., § 262 b Anm. 8.
[4]) Horrwitz, § 262 b Anm. 9.

um eine gewisse Einseitigkeit der Prüfungsberichte zu verhüten, sodaß in solchen Fällen für den Aufsichtsrat die Pflicht bestehen kann, durch Einlegung von Widerspruch für die Bestellung eines anderen Wirtschaftsprüfers zu sorgen.[1])

Ist nach Ansicht des Aufsichtsrats der Bericht unvollständig, so hat er natürlich mit der bloßen Einsicht in einen derartigen Bericht seine Pflicht nicht erfüllt. Er muß daher zunächst den Wirtschaftsprüfer um Ergänzung des Berichts ersuchen. Lehnt der Wirtschaftsprüfer die Ergänzung ab, so ist der Aufsichtsrat verpflichtet, den Prüfungsvertrag durch den Vorstand kündigen und gemäß § 262 b Abs. 4, Satz 2 HGB. einen anderen Wirtschaftsprüfer durch das Gericht bestellen zu lassen.[2]) Die Beauftragung eines Bilanzsachverständigen durch den Aufsichtsrat kommt deshalb nicht in Frage, weil hierdurch weitere Kosten entstehen würden und der vom Aufsichtsrat beauftragte Bilanzsachverständige den so wichtigen Bestätigungsvermerk nicht erteilen kann.

---

[1]) Horrwitz, § 262 b Anm. 9.
[2]) Homburger, AR. u. Bp., S. 58.

Verzeichnis der benutzten Schriften.

Bauer: Der Aufsichtsrat. Leipzig 1912.

Baumbach: Handelsgesetzbuch. Berlin 1932.

Brand: Das Handelsgesetzbuch mit Ausschluß des Seerechts. Berlin 1911.

Brodmann: Aktienrecht. Berlin und Leipzig 1928.

Brodmann: Gesetz, betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung. Berlin und Leipzig 1930.

Bünger: Bilanz und Pflichtrevision in der Aktienrechtsform: in Archiv für das Revisions- und Treuhand-Wesen 1930 S. 422 ff.

Cahn: Der Aufsichtsrat der Aktiengesellschaft. Berlin und Leipzig 1907.

Calmes: Die Kontrollpflichten des Aufsichtsrates nach § 246 HGB.: in „Das Recht" 1911 S. 431 ff.

v. Eckartsberg: Die Anstellungsverträge der Organmitglieder im Konkurs handelsrechtlicher Körperschaften: in Gesellschaftsrechtliche Abhandlungen Heft 17. Berlin 1932.

Enneccerus-Lehmann: Lehrbuch des bürgerlichen Rechts. Recht der Schuldverhältnisse. Marburg 1930.

Enneccerus-Nipperdey: Lehrbuch d. bürgerlichen Rechts: Allgemeiner Teil. Marburg 1931.

Enquête-Ausschuß: Verhandlungen und Berichte des Unterausschusses für allgemeine Wirtschaftsstruktur. 1. Teil. Berlin 1928.

Entwurf eines Gesetzes über Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien, sowie Entwurf eines Einführungsgesetzes nebst erläuternden Bemerkungen. Veröffentlicht durch das Reichsjustizministerium. Berlin 1930.

v. Falkenhausen: Aufsichtsratshaftung und Pflichtrevision: in Bank-Archiv 1930 S. 439 ff.

Fischer: Buchführung und Bilanzaufstellung nach Handelsrecht. Leipzig 1913.

— in Handbuch des gesamten Handelsrechts mit Einschluß des Wechsel-, Scheck-, See- und Binnenschiffahrtsrechts des Versicherungsrechts sowie des Post- und Telegrafenrechts. Herausgegeben von Dr. Victor Ehrenberg. Dritter Band, I. Abteilung: Die Personenvereinigungen. Leipzig 1916.

— Die rechtliche Bedeutung der kleinen Aktiennovelle für den Bilanzprüfer: in Archiv für das Revisions- und Treuhandwesen 1931 S. 463 ff.

Flechtheim-Wolff-Schmulewitz: Die Satzungen der deutschen Aktiengesellschaften. Mannheim—Berlin und Leipzig 1929.

Gaedicke: Die Ergebnisse der Buch- und Betriebsprüfung in den Rechnungsjahren 1924 bis 1928: in Mitteilungen der Industrie- und Handelskammer zu Berlin 1929 Heft 14 S. 726 ff.

Gemünd und Knödgen: Wie kann unser Aktienwesen gesunden. Köln 1902.

Gierke: Handelsrecht und Schiffahrtsrecht. Berlin und Leipzig 1933.

Goldmann: Das Handelsgesetzbuch vom 10. Mai 1897 (mit Ausschluß des Seerechts) Berlin 1905.

Dr. Friedrich Goldschmit: Das Recht des Aufsichtsrats der Aktiengesellschaft, der Kommanditgesellschaft auf Aktien, der Gesellschaft mit beschränkter Haftung, der eingetragenen Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft, des Versicherungsvereins auf Gegenseitigkeit und der bergrechtlichen Gewerkschaft. Berlin 1922.

— Die Aktiengesellschaft. München 1927.

Grabower: Die Buch- und Betriebsprüfung der Reichsfinanzverwaltung: in Jahrbuch des Steuerrechts Jahrgang 1930/31 S. 902 ff. Berlin—Wien 1932.

Hachenburg: Der Gesetzentwurf zur Aktienreform: in DJZ. 1930, S. 1419 ff. und 1476 ff.

Hagen: Ueber die Verantwortlichkeit des Aufsichtsrats bei der Aktiengesellschaft: in Gruchot's Beiträge Band 42 S. 333 ff.

Hecht: Mißstände im Wesen der Aktiengesellschaften: in Holdheim's Monatsschrift Band 12 S. 269 ff.

Heck: Grundriß des Schuldrechts. Tübingen 1929.

Hoffmann: Die Haftung des Schuldners für seine Gehilfen. Halle 1902.

Homburger: Aufsichtsrat und Bilanzprüfer in neuen Aktienrecht. Berlin 1932.

— Organe, Publizität und Pflichtprüfung: in JW. 1930 S. 2935 ff.

Hugo Horwitz, Dr. Walter Horwitz u. Dr. Fritz Ullmann: Kommentar zum neuen Aktienrecht. Berlin 1932.

Horrwitz: Das Recht der Generalversammlungen der Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien. Berlin 1913.

Jaeger: Kommentar zur Konkursordnung. Berlin u. Leipzig 1931.

Kahn: Die materielle Prüfung bei der Pflichtrevision nach deutschem und englischem Recht: in „Die Wirtschaft und das Recht" vereinigt mit Handelsrecht und Handelsbrauch 1930 Sp. 565 ff.

Klausing: Reform des Aktienrechts. Berlin—Wien 1933.

— Gesellschaftsrecht: in Die Beamtenhochschule 2. Band Berlin.

Koch: Der Buchprüfungsbericht bei der Buch- und Betriebsprüfung der Reichsfinanzverwaltung. Leipzig 1928.

Koenige-Teichmann-Koehler: Handausgabe des Handelsgesetzbuchs. Mannheim—Berlin—Leipzig 1932.

Koppe: Die Stellung des Kaufmanns zur Buch- und Betriebsprüfung: in Mitteilungen der Industrie- und Handelskammer zu Berlin 1929, Heft 11 S. 571 ff.

Kronstein: Vorstandsbestellung und Vorstandsanstellung: in Zentralblatt für Handelsrecht 1932 S. 127 ff.

Küntzel: Der Aufsichtsrat der Aktiengesellschaft, seine Rechte und Pflichten. Leipzig.

Lansburgh: Der Aufsichtsrat: in „Die Bank", Monatshefte für Finanz- und Bankwesen 1910 S. 985/6.

Lehmann: Lehrbuch des Handelsrechts. Dritte, völlig neu bearbeitete Auflage von Heinrich Hoeniger. I. Halbband Berlin und Leipzig 1921.

Lehmann-Hirsch: Verordung über Aktienrecht vom 19. 9. 31. Mannheim—Berlin—Leipzig 1932.

Lehmann-Ring: Das Handelsgesetzbuch für das Deutsche Reich. Berlin 1913.

Liebmann-Saenger: Kommentar zum Gesetz betr. die Gesellschaften mit beschränkter Haftung. Berlin 1927.

Lion: Bilanzberichtigung nach Handels- und Steuerrecht: in Deutsche Steuerzeitung 1928 Sp. 869 ff; 1928 Sp. 984 ff.

— Das Bilanzsteuerrecht. Berlin 1922.

Makower: Handelsgesetzbuch mit Kommentar. Bln. 1906.

Marcuse: Die Vertretung der Akt. Ges. durch die Generalversammlung. LZ. 1913 S. 111 ff.

Meltzer: Formelle und materielle Buchführungs- und Bilanzrevision: in Archiv f. d. Revisions- und Treuhand-Wesen 1931 S. 396 ff.

Mohr: Die sorgfältige Prüfung des Jahresabschlusses durch einen vereideten Revisor oder einen Wirtschaftsprüfer kann die Haftung des Aufsichtsrats ausschließen oder mildern: in Zeitschr. für Aktiengesellsch. und für Gesellschaften m. b. H. Band 39 S. 83.

Molitor: Die Bestellung zum Vorstandsmitglied einer Aktiengesellschaft, ihre Voraussetzungen und Folgen: in Leipziger rechtswissenschaftliche Studien. Herausgegeben von der Leipziger Juristenfakultät. Heft 21 S. 45 ff. Leipzig 1927.

Müller-Erzbach: Deutsches Handelsrecht. Tübingen 1928.

Neukamp: Das Dogma von der Bilanzwahrheit: in Zeitschrift für das gesamte Handelsrecht. Bd. 48, S. 450 ff.

Oertmann: Bürgerliches Gesetzbuch. Allgemeiner Teil. Berlin 1927. Recht der Schuldverhältnisse Berlin 1928.

Parisius-Crüger-Crecelius-Citron: Das Reichsgesetz, betreffend die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften. Berlin-Leipzig 1932.

Passow: Die Aktiengesellschaft. Jena 1922.

— Die Bilanzen der privaten und öffentlichen Unternehmungen Band I Leipzig—Berlin 1921; Band II Leipzig—Berlin 1923.

Pinner: Zum Entwurf eines Gesetzes über Aktien- und Kommanditgesellschaften a. Aktien: in JW. 1930 S. 3673 ff.

Planck's Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch nebst Einführungsgesetz. Recht der Schuldverhältnisse. Berlin 1914. Allgemeiner Teil. Berlin 1913.

Rehm: Die Bilanzen der Aktiengesellschaften und Gesellschaften m. b. H., Kommanditgesellschaften auf Aktien, eingetragenen Genossenschaften, Versicherungsvereinen auf Gegenseitigkeit, Hypotheken- und Notenbanken und Handelsgesellschaften überhaupt nach deutschem und österreichischem Handels-, Steuer-, Verwaltungs- und Strafrecht. München 1903.

RG.-Räte-Kommentar: Das Bürgerliche Gesetzbuch mit besonderer Berücksichtigung der Rechtsprechung des Reichsgerichts. Berlin-Leipzig 1929.

Renaud: Das Recht der Aktiengesellschaften. Leipzig 1863.

Riesser: Zur Aufsichtsratsfrage: in Festgabe der Juristischen Gesellschaft zu Berlin zum 50jährigen Dienstjubiläum ihres Vorsitzenden, des Wirkl. Geh. Rats Dr. Richard Koch, S. 293 ff. Berlin 1903.

Ring: Das Reichgesetz, betreffend die Kommanditgesellschaften auf Aktien und die Aktiengesellschaften. Berlin 1892.

Ritter: Das Handelsgesetzbuch mit Ausschluß des Seerechts. Berlin 1910.

Schlegelberger-Quassowski-Schmölder: Verordnung über Aktienrecht vom 19. 9. 31, nebst den Durchführungsbestimmungen. Berlin 1932.

Schlichting: Die finanzamtlichen Buch- und Betriebsprüfungen und ihre hauptsächlichsten Beanstandungen. Cottbus 1928.

Schmalenbach: Die Ueberwachungspflicht des Aufsichtsrats: in Zeitschrift für Handelswissenschaftliche Forschung. V. Jahrgang, S. 271 ff.

Schmölder: Der Entwurf eines Gesetzes über Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien: in JW. 1930, S. 2623 ff.

— Pflichtprüfung und Verwaltungsreform in der Aktienrechtsnovelle: in JW. 1930, S. 2925 ff.

Simon: Die Bilanzen der Aktiengesellschaften und der Kommanditgesellschaften auf Aktien. Berlin 1910.

— Was verlangen Wirtschaft und Beruf heute von einer Bilanzprüfung: in Archiv für das Rev.- und Treuhandwesen 1931, S. 256 ff.

Soergel: Bürgerliches Gesetzbuch nebst Einführungsgesetz. Stuttgart 1929.

Staub-Pinner: Kommentar zum Handelsgesetzbuch. Berlin und Leipzig 1933.

v. Staudinger: Kommentar zum Bürgerl. Gesetzbuch. Allgemeiner Teil. München-Berlin-Leipzig 1925.
II. Band: Recht der Schuldverhältnisse. München-Berlin-Leipzig 1930.

Stier-Somlo: Die Reform des Aufsichtsrats der Akt.-Ges.: in Zeitschrift für das gesamte Handelsrecht. Band 38, S. 20 ff.

Tscharmann: Der Aufsichtsrat der Akt.-Ges., Leipzig 1896.

Ullmann: Der Entwurf eines Gesetzes über Akt.-Ges. und Komm.-Ges. a. Akt.: in JW. 1930, S. 2633 ff.

Voß: Die Neuregelung des Revisions- und Treuhandberufs. Vortrag auf einer öffentlichen Tagung des Instituts für das Revisions- und Treuhandwesen: in Arch. f. d. Rev.- u. Treuh.-Wesen 1931, S. 251 ff.

— Handbuch für das Revisions- und Treuhandwesen. Stuttgart 1930.

Wertheimer: Die Haftung des Schuldners für seine Gehilfen nach dem Rechte des Bürgerlichen Gesetzbuches. Frankfurt a. M. 1900.

Wieland: Handelsrecht. Zweiter Band: Die Kapitalgesellschaften. München und Leipzig 1931.

Zitelmann: Ueber die Amtsniederlegung von Aufsichtsratsmitgliedern der Aktiengesellschaften vor Ablauf ihrer Wahlperiode nach altem und neuem Recht: in Zeitschrift für das gesamte Handelsrecht, Band 52, S. 31 ff.

Lebenslauf.

Ich wurde am 30. September 1908 in Frankfurt a. M. geboren. Nach dreijährigem Besuch der Falk-Mittelschule trat ich Ostern 1918 in die hiesige Liebig-Oberrealschule ein, die ich Ostern 1924 mit dem Reifezeugnis für Obersekunda verließ, um danach eine dreijährige kaufmännische Lehrzeit durchzumachen. Nach Beendigung der Lehrzeit studierte ich drei Semester an der Universität Frankfurt a. M. Volkswirtschaft und bereitete mich nebenher auf die Reifeprüfung vor, die ich als Nichtschüler am 25. September 1928 am Reform-Gymnasium Musterschule bestand. Sodann studierte ich 7 Semester Rechtswissenschaft und legte am 2. Juli 1932 die erste juristische Staatsprüfung vor dem juristischen Prüfungsamt beim Oberlandesgericht Frankfurt a. M. ab.

Emil Secherling.